

Центральноукраїнський національний технічний університет  
Економічний факультет  
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та оподаткування  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«21» грудня 2023 р.

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**за другим (магістерським) рівнем вищої освіти**  
**на тему:**  
**«Організація та методика фінансового обліку витрат у фермерських господарствах»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООУ-22 М (1,4)  
ОПП «Облік і оподаткування в  
управлінні підприємницькою дія-  
льністю та державним сектором  
економіки»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Григор'єва Н.В.  
«21» грудня 2023 р.

Керівник проекту  
к.е.н., доцент  
Надія СМІРНОВА  
«21» грудня 2023 р.  
Рецензент  
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів,  
банківської справи та страхування  
Наталія ГАВРИЛОВА

м. Кропивницький

## АНОТАЦІЯ

**Григор'єва Н.В. Організація та методика фінансового обліку витрат у фермерських господарствах.** – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У першому розділі «Теоретичні засади організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах» досліджено економічну сутність категорії «витрати», а також систематизовано підходи до класифікації витрат, з'ясовано особливості діяльності фермерських господарств та їх вплив на організацію та методику обліку витрат, проведено комплексний аналіз нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах.

У другому розділі «Особливості організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарства (на матеріалах ФГ «ЗЛАТОДАР»)» наведено характеристику діяльності та проаналізовано основні показники результативності та ефективності господарювання у ФГ «ЗЛАТОДАР», досліджено особливості постановки та організації обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР», з'ясовано особливості організації та методики фінансового обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР».

У третьому розділі «Напрями удосконалення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах» запропоновано формування та запровадження інтегрованої системи обліку витрат у фермерських господарствах, розроблено рекомендації щодо удосконалення організації та методики обліку витрат у фермерських господарствах.

**Ключові слова:** витрати, класифікація витрат, фінансовий облік, організація обліку, методика обліку, фермерські господарства, рослинництво

## ANNOTATION

**Hryhorieva N.V. Organization and methods of financial accounting of expenses in farms.** - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program "Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy". – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

In the first chapter "Theoretical Foundations of Organization and Methodology of Financial Accounting of Costs in Farms" the economic essence of the category "costs" is investigated, and approaches to the classification of costs are systematized, the peculiarities of farms' activities and their impact on the organization and methodology of cost accounting are clarified, a comprehensive analysis of the regulatory framework for the organization and methodology of financial accounting of costs in farms is carried out.

In the second section "Features of organization and methods of financial accounting of costs in farms (based on the materials of FG "ZLATODAR")" the article describes the activities and analyzes the main indicators of efficiency and effectiveness of management in FG "ZLATODAR", studies the peculiarities of setting up and organizing accounting in FG "ZLATODAR", and clarifies the features of organization and methods of financial accounting of costs in FG "ZLATODAR".

In the third section "Directions for improving financial accounting of costs in farms" the formation and implementation of an integrated system of cost accounting in farms is proposed, recommendations for improving the organization and methodology of cost accounting in farms are developed.

**Keywords:** costs, classification of costs, financial accounting, organization of accounting, accounting methods, farms, crop production

## Центральноукраїнський національний технічний університет

Факультет економічний

Кафедра аудиту, обліку та оподаткування

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма

Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ

завідувач кафедри

к.е.н., професор

Олена МАГОПЕЦЬ

« 21 » грудня 2023 року

### ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВА- ЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

Григор'єва Наталя Вікторівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація та методика фінансового обліку витрат у фермерських господарствах

2. Керівник роботи (проекту)

Смірнова Надія Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ</b>	10
1.1. Економічна сутність витрат та підходи до їх класифікації	10
1.2. Особливості діяльності фермерських господарств та їх вплив на організацію та методику обліку витрат	18
1.3. Нормативно-правове регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах	28
Висновки до розділу 1	35
<b>РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ФГ «ЗЛАТОДАР»)</b>	38
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ФГ «ЗЛАТОДАР»	38
2.2. Особливості побудови та ведення обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР»	46
2.3. Організація та методика фінансового обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР»	50
Висновки до розділу 2	58
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ</b>	60
3.1. Формування інтегрованої системи обліку витрат у фермерських господарствах	60
3.2. Рекомендації щодо удосконалення організації та методики обліку витрат у фермерських господарствах	67
Висновки до розділу 3	79
<b>ВИСНОВКИ</b>	82
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	85
<b>ДОДАТКИ</b>	



## ВСТУП

**Актуальність теми.** Фермерські господарства - одна із форм підприємницької діяльності громадян, які бажають виробляти сільськогосподарську продукцію, переробляти її та реалізовувати задля отримання прибутку від землі, призначеної для обробітку. Особливістю функціонування цієї форми є обов'язкове створення юридичної особи. Як відомо, на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності поширюються положення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», відповідно до яких суб'єкти господарської діяльності зобов'язані вести облік і подавати фінансову звітність. Це означає, що фермерські господарства також зобов'язані вести облік своєї діяльності, що також підтверджується текстом Закону України «Про фермерське господарство»: «фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України» [108].

Як відомо, основним фактором, що впливає на організацію та методіку ведення бухгалтерського обліку, є вид діяльності. Принциповими особливостями ведення обліку у фермерських господарствах, є:

- облік у господарстві, як правило, веде керівник або хтось із членів господарства, які не мають достатніх знань з бухгалтерського обліку, відповідно облік у фермерському господарстві повинен бути спрощеним;

- діяльність фермерських господарств характеризується здійсненням певної спеціальної господарської діяльності: засновники фермерського господарства передають у якості внеску до капіталу господарства не майно, а права користування ним (права володіння і користування ділянками, будівлями, спорудами, обладнанням та іншими речами, що перебувають у власності членів фермерського господарства); заробіток членів господарства - це не заробітна плата, а частка доходу господарства;

- специфіка ведення обліку у фермерських господарствах визначаються особливостями сільськогосподарських операцій.

Традиційно важливим об'єктом бухгалтерського обліку є витрати. Особливості обліку витрат усіх сільськогосподарських підприємств визначаються сезонними умовами ведення виробництва: процес праці в часі не завжди пов'язаний з виробництвом продукції, праця використовується цілий рік, тоді як продукція рослинництва зазвичай одержується в певну пору року. Оскільки облік витрат фермерських господарств має свої особливості, то існує ряд проблем, які необхідно вирішити при його веденні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різні аспекти цієї проблеми досліджували такі науковці, як: Атамас П., Бичков М.Ф., Білоусова І., Бутинець Ф.Ф., Васькін Ф.І., Гайдуцький П.І., Гарасим П., Голов С., Гнатишин Л.Б., Дем'яненко М.Я., Дем'яненко С.І., Дерій В.А., Добровський В., Загородній А., Кірейцев Г.Г., Ластовецький В.О., Ленъ В., Линник В.Г., Парасій-Вергуненко І., Литвин Ю.Я., Моссаковський В.Б., Нападовська Л., Онищенко О.М., Пушкар М.С., Рудницький В.С., Саблук П.Т., Сопко В., Степаненко Е.І., Сук Л.К., Фаріон І.Д., Хомин П.Я., Чумаченко М., Яремчук І.Г. та інші фахівці.

Порядок організації та ведення обліку у фермерських господарствах розглядається у роботах вітчизняних науковців, таких як М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Ф. Кропивко, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк, О.Д. Радченко, Л.К. Сук, П.Я. Хомин та ін., на працювання яких мали значний вплив на розвиток теоретичних і практичних основ фінансового обліку витрат, особливо у фермерських господарствах. Проте значна кількість питань, пов'язаних з обліком витрат у сільському господарстві, а зокрема і у фермерських господарствах, досі не вважаються вирішеними. Тому можна стверджувати, що обрана тема для написання випускної кваліфікаційної роботи є актуальною.

**Мета дослідження** – обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

**Задачі дослідження.** Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішено такі завдання:

- досліджено підходи до визначення економічної сутності витрат та до їх класифікації;
- проаналізовано особливості діяльності фермерських господарств та їх вплив на організацію та методикау обліку витрат;
- систематизовано нормативно-правові документи з регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах;
- досліджено особливості організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарства (на матеріалах ФГ «ЗЛАТОДАР»)
- удосконалено підходи і принципи формування інтегрованої системи обліку витрат у фермерських господарствах;
- розроблено рекомендації щодо удосконалення організації та методики обліку витрат у фермерських господарствах.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження обрано фермерські господарства, що здійснюють діяльність у рослинництві. Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової та статистичної звітності ФГ «ЗЛАТОДАР».

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження є фінансовий облік витрат у фермерських господарствах.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку, а також звітність ФГ «ЗЛАТОДАР»; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють фінансовий облік витрат у фермерських господарствах; фахова економічна література з питань обліку, аудиту та оподаткування.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети випускної кваліфікаційної роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу, си-

стематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів та явищ тощо.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- отримало подальший розвиток групування особливостей ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, за яким особливості, що чинять істотний вплив на постановку фінансового обліку витрат, включають: бухгалтерський облік у таких господарствах веде його голова чи один з членів господарства, які не досить добре розуміються на обліковій праці, ці господарства здійснюють окремі специфічні господарські операції, які на іншим суб'єктах господарювання не притаманні, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю, що має свою специфіку;

- удосконалено інтегрований підхід до побудови системи фінансового та управлінського обліку витрат у фермерських господарствах, за яким основною метою створення інтегрованої системи обліку є отримання даних для оперативного прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечує інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, стратегічне планування, аналіз та контроль реалізації управлінських рішень;

- удосконалено документальне оформлення витрат на вирощування продукції рослинництва шляхом розробки змін, які мають бути внесені до документів, що ними оформлюються витрати фермерських господарств та вихід готової продукції, задля своєчасного, достовірного та повного відображення виробничих витрат в розрізі культур, які вирощуються фермерськими господарствами.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути використаний при організації та веденні фінансового обліку витрат рослинництва у фермерських господарствах.

**Апробація результатів дослідження та їх публікація.** Результати дослідження оприлюднені на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» Центральноукраїнського національного технічного університету (24 листопада 2022 р.) та XI Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально--економічних систем» (30 листопада 2023 р., м. Кропивницький, Україна). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах загальним обсягом 0,11 др. арк. «Фінансовий облік витрат у фермерських господарствах» в Матеріалах XI Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально--економічних систем» 30 листопада 2023 р.

**Структура роботи.** Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретичні засади організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах» досліджено економічну сутність категорії «витрати», а також систематизовано підходи до класифікації витрат, з'ясовано особливості діяльності фермерських господарств та їх вплив на організацію та методику обліку витрат, проведено комплексний аналіз нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах.

У другому розділі «Особливості організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарства (на матеріалах ФГ «ЗЛАТОДАР»)» наведено характеристику діяльності та проаналізовано основні показники результативності та ефективності господарювання у ФГ «ЗЛАТОДАР», досліджено особливості постановки та організації обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР», з'ясовано особливості організації та методики фінансового обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР».

У третьому розділі «Напрями удосконалення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах» запропоновано формування та запровадження ін-

тегрованої системи обліку витрат у фермерських господарствах, розроблено рекомендації щодо удосконалення організації та методики обліку витрат у фермерських господарствах.

**Обсяг роботи.** Робота викладена на 101 сторінці, вона містить 5 рисунків, 15 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 148 найменувань та викладений на 16 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

### 1.1. Економічна сутність витрат та підходи до їх класифікації

Бухгалтерський облік як наука перебуває у фазі постійного розвитку, вдосконалення та формування нових напрямів наукових досліджень. Важливе місце займають витрати, оскільки вони чинять вплив не лише на собівартість виготовленої продукції та її ціну продажу, а й на величину прибутку та всю роботу суб'єкта господарської діяльності в цілому та плани на майбутнє.

Для того, щоб зрозуміти визначення економічної сутності поняття «витрати», на думку О.В. Павелко і Т.І. Шутько: «Необхідно розглянути історичний характер виникнення цієї категорії. Перші згадки про витрати, сягають Стародавніх Греції, Риму та Єгипту. Так, у Стародавньому Римі та Греції існували спеціальні контролери (чиновники), основним функціональним обов'язком яких було складання звітів про доходи та витрати держави. У Єгипті близько 2500 р. до н.е. складалися щоденні письмові звіти про витрати, а близько 1500 р. до н.е. спостерігалось централізоване ведення обліку витрат. Попри зародження аналогів сучасного обліку витрат ще до нашої ери, науковий зміст поняття витрат почав формуватися у XV–XVI століттях. До головних економічних концепцій, які безпосередньо розглядали сутність витрат, належать трудова теорія вартості, теорія граничної корисності, теорія трьох факторів виробництва, неокласична теорія вартості та теорія ціни» [112].

Науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Найбільш розповсюджені з них представлені у табл. 1.1.

Загальний підхід полягає у тому, витрати розуміють або як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, або як сума коштів, що її необхідно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи.

Таблиця 1.1

## Узагальнення підходів до визначення поняття «витрати»

Джерело	Визначення поняття «витрати»
<b>Семантична ознака – грошова форма (фінансовий підхід)</b>	
Бланк І. А.	Витрати – виражені у грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових й інших видів ресурсів на виробництво продукції
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу
Крушельницька О. В.	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг
Костенко Т. Д.	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією
Х. Зайдель	Витрати – це виражене у грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період
<b>Семантична ознака – вартість або споживання ресурсів (ресурсний підхід)</b>	
Грещак М. Г., Коцюба О. С.	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С.	Витрати підприємства формуються у процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О.	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети
<b>Семантична ознака – зменшення активів чи збільшення зобов'язань (обліковий підхід)</b>	
Хел Р. Вэриан	Витрати – це всі фактори виробництва, що використовуються фірмою, оцінені за їх ринковою ціною

Джерело: [59]

На підставі аналізу поняття «витрати» можна зазначити, що визначення цієї економічної категорії трактує їх як грошові та матеріальні ресурси, що були використані протягом певного періоду в господарській діяльності підприємства, а також показник, що характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Поряд із основними економічними теоріями витрат, що формуються під дією: соціально-економічних, інноваційних змін у сучасному середовищі; зростання конкуренції; можливість різних умов господарювання тощо, з'явилися нові підходи до визначення поняття «витрати».

Реальний стан справ обумовлює той факт, що поняття «витрати» використовують як у бухгалтерському, так і податкового обліку, аудиті, у нормативних документах.

Визначення терміну «витрат» в бухгалтерському та податковому обліку є схожими і затверджені на законодавчому рівні. Проте у наукових публікаціях є багато різних визначень категорії «витрати». Єдиний чіткий підхід до визначення цього поняття є запорукою до єдиної класифікації витрат та їх подальшого оцінювання.

Дуже важливим питанням теорії та практики обліку витрат є питання їх класифікації. На думку Турило А.М., Кравчук Ю.Б., що збігається з нашою: «Класифікація витрат діяльності підприємства за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, надає можливість використовувати економічно обґрунтовані дії групування витрат у практиці роботи господарюючого суб'єкта» [59].

Узагальнення підходів до класифікації витрат представлено у табл. 1.2.

**Таблиця 1.2**

**Ознаки групування витрат**

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Групування витрат</b>
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат)
	Непрямі витрати ( витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації)
	Витрати на групи виробів
	Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів)
	Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби
	Паливо і енергія на технологічні цілі
	Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова)
	Відрахування на соціальні заходи
За економічним зміс-	Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів)
	Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства)

том (елементами витрат)	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів)
	Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва
	Витрати цеху
	Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця)
	Одноразові витрати - витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу
За функціями управління	Виробничі витрати
	Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва)
	Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Джерело: [59]

Існуючі класифікації витрат мають різний напрямок, але найбільш розповсюдженим є: «поділ їх на інвестиційні та поточні (операційні), пов'язані з безпосереднім виконанням суб'єкта своєї основної функції – виготовлення продукції (надання послуг)» [59]. У бухгалтерському обліку методичні засади формування інформації про витрати підприємства та їх відображення у фінансовій звітності визначені П(С)БО 16 «Витрати»: «за яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за таких умов, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [94].

Так, у НП(С)БО витрати трактуються, як: «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [94].

Податковий облік згідно з податковим кодексом України застосовує визначення «витрат» як: «витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу» [1].

Останнім часом провідні економісти в періодичній літературі все ще обговорюють сутність та зміст витрат.

Існує таке розуміння фахівців, що: «для прийняття управлінських рішень потрібна інформація не просто про «витрати», а інформація про об'єкт витрат - продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення витрат, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням). Витрати в грошовому виразі характеризують фактичний обсяг ресурсів, який використовується для досягнення певної мети незалежно від джерел фінансування. За своїм змістом, витрати - це явні витрати підприємства, які призводять до отримання економічних вигод» [59, с.67].

Сучасні фахівці до трактування категорії витрати підходять всебічно. За одним із підходів, витрати виробництва вважаються тотожними поняттю вартості виробництва продукту. Зокрема, С. А. Котляров вважає: «Витрати - це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації. До витрат відносяться вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції чи послуг» [1, с.45]. І.Ф. Бланк, А. Яругова: «розуміють під витратами споживання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, тобто вони розглядають витрачання ще й фінансових ресурсів. А І. Ф. Бланк, окрім цього, виділяє ще витрати і нематеріальних ресурсів» [115, с.45]. На наш погляд саме це визначення є обґрунтованим.

На нашу думку, як і на думку інших економістів: «витрати - це спожиті у грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні і фінансові) для досягнення суб'єктом певної мети (в основному, для виробництва і реалізації

товарів і послуг). Витратами визнаються ті з них, які зменшують активи (наприклад, витрати сировини, матеріалів і т. ін.) чи збільшують зобов'язання (наприклад, нарахована заробітна плата, вартість послуг з операційної оренди і т. ін.). Зазначимо, що витрати операційної діяльності підприємства групують за наступними економічними елементами: матеріальні затрати; амортизація; відрахування на соціальні заходи; витрати на оплату праці; інші операційні витрати. До складу матеріальних витрат включають вартість витрачених (спожитих) у процесі операційної діяльності:

1) матеріалів і комплектуючих виробів, що використані в процесі торгівлі, для забезпечення виробництва продукції, для господарських потреб, технічних цілей та для гарантійного ремонту, гарантійного обслуговування реалізованих товарів, у тому числі: – поточних матеріальних витрат некапітального характеру, пов'язаних із забезпеченням нормальних умов праці та додержанням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами роботи підприємств торгівлі в установленому законодавством порядку;

2) сировини та купівельних напівфабрикатів, які використані в підприємствах громадського харчування для приготування власної продукції;

3) паливно-мастильних матеріалів усіх видів, які придбані в сторонніх підприємств і організацій і використані на технологічні та інші операційні цілі, у тому числі для належної експлуатації транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень тощо. Витрати, що пов'язані з власним виробництвом і використанням електричної та інших видів енергії, включають до відповідних елементів витрат;

4) будівельних матеріалів і запасних частин для проведення поточного ремонту основних засобів та інших позаоборотних матеріальних активів, у тому числі взятих у тимчасове використання згідно з угодами про операційну оренду (лізинг), а також малоцінних і швидкозношуваних предметів;

5) тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;

б) товарів: вартість товарів для власного використання (без продажу); вартість товарів, відібраних для оцінки їх якості з наступним порушенням цілості зразків, а також для фізико-хімічних і мікробіологічних досліджень;

7) малоцінних і швидкозношуваних предметів, які використовують в операційній діяльності підприємства протягом одного року чи нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструментів, господарського інвентарю, спеціального оснащення; санітарного, спеціального одягу, взуття, захисних пристроїв тощо; мила та інших миючих і знезаражуючих засобів; молока і лікувально-профілактичного харчування; відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;

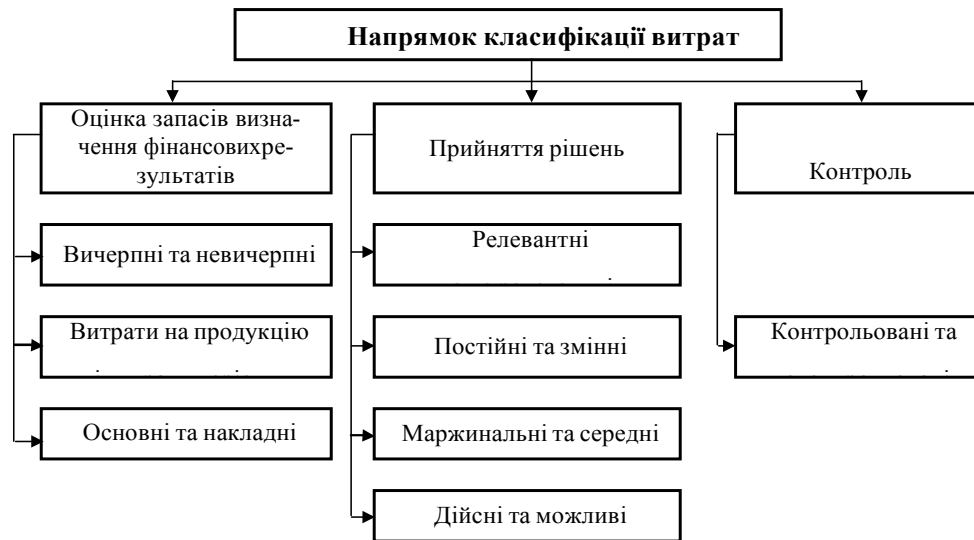
8) інших матеріальних витрат, які пов'язані з виконанням підприємством робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з реалізації товарів (продукції), виробництва продукції; проведення лабораторних аналізів сировини, яку використовують підприємства громадського харчування у виробництві власної продукції тощо)» [94].

Взагалі можна відмітити, що: «витрати підприємств — це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання. Необхідною умовою успішної діяльності підприємства є досягнення реального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоздатність продукції та стане можливим досягнення економічного зростання господарюючого суб'єкта» [20, с.45].

Система управління витратами уявляє собою взаємопов'язані елементи, методи і механізми, що можуть діяти у розрізі обов'язків і створювати певну

цілісну систему, яка узагальнює етапи постачання, вживання ресурсів, реалізуються чітко поставлені завдання, застосовуються тактичні і стратегічні питання.

Система управління витратами характеризується ознаками і формується із багатьох факторів (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Класифікація витрат для потреб управління**

Сучасне вивчення має бути направлене на узагальнення галузей застосування «витрат», а також їх особливостей для майбутніх підприємств.

Необхідно відзначити, що існують науковці, які вважають, що розуміння витрат з метою ведення обліку відрізняються їх розуміння в економічному розумінні, так: «витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З погляду бухгалтерського обліку, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів» [115].

Отже, роль і значення витрат у житті будь-якого суб'єкта діяльності є безсумнівною. При цьому, лише добре організована система обліку витрат мо-

же забезпечити відображення реальних результатів діяльності суб'єкта господарської діяльності. Також важливе значення має вибір та обґрунтування підходів до класифікації витрат, оскільки це визначає правильність організації системи їх управління.

## **1.2. Особливості діяльності фермерських господарств та їх вплив на організацію та методіку обліку витрат**

Фермерське господарство згідно із Законом України про фермерське господарство є: «формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства. Фермерське господарство може бути створене одним громадянином України або кількома громадянами України, які є родичами або членами» [108].

Порядок створення та реєстрації фермерських господарств ретельно описана багатьма фахівцями, але найбільш чітко це зазначено Шило В.П., а саме він зазначає: «членами фермерського господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягають 14-річного віку, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення фермерського господарства, визнають і дотримуються положень Статуту фермерського господарства. Членами фермерського господарства не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом). При створенні фермерського господарства одним із членів сім'ї інші члени сім'ї, а також родичі можуть стати членами цього фермерського господарства після внесення змін до його Статуту. Головою фермерського господарства є його засновник або інша визначена в Статуті особа. Голова фермерського господарства представляє фермерське господарство перед органами державної влади, підприємствами, установами, організаціями та окремими гро-

мадянами чи їх об'єднаннями відповідно до закону. Голова фермерського господарства укладає від імені господарства угоди та вчиняє інші юридично значущі дії відповідно до законодавства України. Голова фермерського господарства може письмово доручати виконання своїх обов'язків одному з членів господарства або особі, яка працює за контрактом. Право на створення фермерського господарства має кожний дієздатний громадянин України, який досяг 18-річного віку, виявив бажання та пройшов професійний відбір на право створення фермерського господарства.

До складу майна фермерського господарства (складеного капіталу) можуть входити: будівлі, споруди, облаштування, матеріальні цінності, цінні папери, продукція, вироблена господарством в результаті господарської діяльності, одержані доходи, інше майно, набуте на підставах, що не заборонені законом, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, які передаються членами фермерського господарства до його складеного капіталу. Майно фермерського господарства належить йому на праві власності. Майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передаються йому на визначений у Статуті термін. Фермерське господарство має право здійснювати відчуження та набуття майна на підставі цивільно-правових угод. Фермерське господарство діє на умовах самоокупності. Всі витрати господарство покриває за рахунок власних доходів та інших джерел, не заборонених законодавством. Фермерське господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, на власний розсуд та ризик підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, у тому числі іноземних» [138].

Особливості організації і функціонування агрогосподарств повинні зазначатись, що саме вони впливають на постановку бухгалтерського обліку, що мають особливу виражену галузеву особливість, вплив якої необхідно врахувати.

Необхідно зазначити, що фермерські господарства можуть не мати статусу юридичної особи, відповідно не зобов'язані вести бухгалтерський облік облік результатів своєї діяльності. Якщо у фермерського господарства такий статус є, то для таких господарств усі питання організації та ведення бухгалтерського обліку набувають особливої актуальності.

Фермерське господарство відносяться до особливого типу суб'єктів господарювання, які класифікуються залежно від кількості працівників, балансової вартості активів та річного доходу. Сучасна класифікація фермерських господарств за розміром представлена у табл. 1.3.

**Таблиця 1.3**

**Класифікація фермерських господарств за розміром (відповідно до Господарського Кодексу України)**

№ п.п.	Категорія юридичної особи – суб'єкта господарювання	Критерії	
		середня кількість працівників за звітний період (календарний рік)	річний дохід від будь-якої діяльності
	Суб'єкти мікропідприємництва	не перевищує 10 осіб	не перевищує суми, еквівалентної 2 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
	Суб'єкти малого підприємництва	не перевищує 50 осіб	не перевищує суми, еквівалентної 10 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
	Суб'єкти середнього підприємництва	не перевищує 250 осіб	не перевищує суми, еквівалентну 50 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
	Суб'єкти великого підприємництва	перевищує 250 осіб	перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро

форми

Найбільша питома вага належить фермерським господарствам, що класифіковані як суб'єкти мікропідприємництва, до яких відносяться сімейні фермерські господарства, в яких облік веде власник або один з членів сім'ї, що, як правило, не мають бухгалтерської підготовки. Таким членам фермерського господарства дуже проблематично розібратись в існуючому законодавстві. До його обов'язків відноситься і вибір форми бухгалтерського обліку. Ці обставини обу-

мовляють необхідність значного спрощення порядку ведення обліку у фермерських господарствах.

Такі фахівці, як Шило В. П., Сопко В. В., Ільїна С. Б., Васьков В. Н, зазначають, що: «основною особливістю діяльності сільськогосподарського підприємства є те, що їх виробництво пов'язане з ґрунтами і живими організмами» [138].

При веденні бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно враховувати нормативно - правове регулювання ведення бухгалтерського обліку, що також є вагомим аспектом. В більшості випадків це стосується документів, що формують порядок формування облікової політики. Така існуюча ситуація обумовлює поділ нормативно-правових документів обліку на групи: - документи, які використовуються незалежно від галузі до якої належить підприємство; документи для галузей господарства різної природи .

На організацію бухгалтерського обліку впливає і організаційно правова форма підприємства окрім перерахованих вище факторів, що характеризує галузеві особливості. Так, ферми можуть виступати товариствами з обмеженою відповідальністю, акціонерними товариствами, кооперативами, товариствами, селянськими (фермерськими) господарствами та їх асоціаціями.

Проведений аналіз свідчить, що система бухгалтерського обліку формується під впливом організації аграрного виробництва, організаційно-правової форми та спеціалізації господарства, але в ній так само є характеристики, які притаманні для обліку в будь-якого виду економічної діяльності: облік будується за єдиним уніфікованим Планом рахунків, використовуються типові реєстри бухгалтерського обліку та форми, а також форми організації облікових робіт, порядок застосування яких підприємства не мають право змінювати» [138].

Порядок організації обліку і формування облікової політики у фермерських господарствах розглядаються у роботах багатьох вітчизняних науковців, на думку яких: «успішне функціонування фермерських господарств, забезпечення їх рентабельного виробництва продукції вимагає організації чіткої системи бухгалтерського обліку. Облік у фермерських господарствах повинен бути нала-

годжений таким чином, що фермер в будь-який момент міг одержати повну і достовірну інформацію про господарські процеси, визначити свій майновий і фінансовий стан, виявити прибутковість здійснених операцій.

Загально визнано, що створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства. Оскільки вибір форм і методів обліку залежить від облікової політики, ця проблема є досить актуальною. Крім того, формування привабливого інвестиційного клімату вимагає постійного пошуку ринкових механізмів підвищення надійності інформації, що виступає засобом забезпечення ефективного інформаційного обміну між фермерським господарством та його контрагентами, державою.

Однак на сьогодні дедалі частіше спостерігається формальний, вузько спрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми. Питання формування, реалізації облікової політики фермерських господарств та її використання в практиці господарської діяльності потребують певних досліджень, серед яких: формування та упорядкування понятійного апарату; розробка методики формування облікової політики фермерських господарств; забезпечення її документального оформлення; дослідження та удосконалення реалізації для різних рівнів управління тощо.

Роль держави зводиться до встановлення вимог щодо структури, змісту та порядку висвітлення облікової політики, а також внесення до неї змін та їх розкриття, що, з одного боку, надає допомогу фермерському господарству у розробці такого внутрішнього регламенту, а з іншого, – права суб'єкта проводити вибір серед існуючих альтернатив, результат чого висвітлюється в обліковій політиці, – захищає права користувачів фінансової звітності.

сті, забезпечуючи повне отримання ними всієї необхідної інформації для читання та аналізу фінансової звітності»[129].

Зміст та основні положення щодо облікової політики визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положенні «Про організацію бухгалтерського обліку та звітності в сільському Україні», також вона повинна базуватися на Плані рахунків бухгалтерського обліку, міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (в першу чергу, МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки») та інших нормативних актах.

Осередок спеціалістів під керівництвом М.Ф. Огійчука в своїх працях описують формування облікової політики на фермах, як: «структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Під об'єктом розуміється будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти. Елемент облікової політики – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Виділені елементи понятійного апарату щодо облікової політики підприємств забезпечують систематизацію викладення процесу формування, змісту та реалізації облікової політики.

Особливості ведення бухгалтерського обліку на фермерському господарстві можна описати у такому порядку, як:

По-перше, як правило, бухгалтерський облік у фермах веде його голова чи один з членів господарства, але найрозповсюджений варіант, коли вибрані особи не досить добре розуміються на обліку. Тому облік ведеться дуже спрощено, що в свою чергу відображається на обліковій політиці.

По-друге, агрогосподарства здійснюють окремі специфічні господарські операції, які на інших підприємствах не проводяться, а саме: засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно,

а лише права користування ним; учасникам виплачується не заробітна плата, а певна доля з отриманого фермерським господарством доходу. Отже, такі операції необхідно коректно відображати в бухгалтерському обліку і зазначити їх в обліковій політиці.

По-третє, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю. Тому, при організації і веденні бухгалтерського обліку необхідно враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку. Саме тому зазначені та інші принципові особливості формують облікову специфіку, властиву саме фермерському господарству» [129, с. 12].

Зазначається, що ведення обліку можуть відбуватися за одною із форм: «1) проста, 2) спрощена, 3) за спрощеним Планом рахунків, 4) за повним Планом рахунків.

Оскільки діяльність агропідприємств є багатоцільовою, можна припустити, що ефективне регулювання порядку відбиття всіх господарських ситуацій неможливо по визначенню. Існуюче бухгалтерське законодавство, спрямоване на зближення з міжнародними стандартами формування фінансової звітності, і тому дуже часто відбувається відмова від чіткого законодавчого відображення в процесі обліку й складання звітності деяких господарських операцій. При цьому акцент робиться на покращення професійного рівня бухгалтера, що організує облік і формує звітність, враховуючи принципи обліку й умов господарювання фермерських господарств, а не лише на підставі, затверджених державою.

Фермерське господарство повинне в першу чергу визначити сукупність способів, що з'ясовують питання, які необхідно вирішити в рамках облікової політики, що відображають в бухгалтерському обліку й звітності фактів господарського життя. Тому, при формуванні облікової політики необхідно розглядати не всі теоретично можливі факти господарської діяльності, а лише ті, які мають місце в діяльності або плануються в майбутньому» [25].

Як зазначають вчені, зокрема О.Д. Радченко: «Вітчизняні розробки з управління виробництвом, і відповідно відображення потреб виробництва у об-

ліковій політиці для належного збору інформації, для вирішення поставлених завдань, які вирішуються в межах облікової політики та її виміри для агропідприємств:

- в межах соціального виміру облікової політики, необхідним є створення соціальних гарантій щодо захисту зовнішніх користувачів через забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності;

- економічний, отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, оптимальне забезпечення інформацією потреб управління, скорочення обсягів документообороту, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю;

- галузевий - врахування необхідності галузевих особливостей застосування П(С)БО;

- системний - тестування показників діяльності, економічної політики та стратегії підприємств для визначення цілей облікової політики фермерського господарства і критеріїв вибору альтернативних варіантів;

- взаємозв'язок показників - вплив елементів облікової політики та альтернативних варіантів їх обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління, що дасть можливість керівнику та власнику використовувати облікову політику як інструмент управління

- інформаційний - сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта

- юридичний - використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних документах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими чи іншими органами» [111].

В залежності від застосування на агропідприємстві деяких концепцій управління виробництвом, облік має надавати інформацію різним учасникам

управління, що відображається в обліковій політиці. Саме у цьому і простежується тісний зв'язок облікової політики з потребами управління.

Барановська Т.В. вважає, що: «нормативне регулювання бухгалтерського обмежує право вибору агропідприємств у виборі методики обліку. Але взаємозв'язок облікової політики з управлінням передбачає і значно ширше використання її способів, ніж це передбачено нормативами. Зокрема, спрямування її на обслуговування потреб управління полягає у підходах до вибору об'єктів облікової політики та їх оцінки. При цьому необхідно обрати оптимальні варіанти співвідношення зовнішніх і внутрішніх вигід і витрат, з урахуванням особливостей роботи агропідприємства. Витрати на ведення обліку, як відомо, не повинні бути більшими від отриманої за його допомогою даних.

Методика розробки облікової політики підприємств на створення якісної інформації для внутрішнього управління передбачає певну схему її побудови. Так, структурно-логічна схема формування передбачає ряд етапів: підготовчий, основний та заключний. Єдність методики забезпечується виокремленням засад, які повинні застосовуватись на всіх рівнях формування облікової політики та при її реалізації: загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначені законодавством; вимоги до облікової політики підприємств (законності, адекватності, гласності, ефективності, єдності); а також врахуванням характеру впливу факторів, які зумовлюють вибір об'єктів та елементів облікової політики підприємств. Такі елементи, як: принципи обліку статей звітності; методи оцінки окремих статей звітності; факти, що стосуються змін в обліковій політиці повинні детально описуватись у своїй обліковій політиці фермерського господарства» [2, с. 12].

Тому етапи формування облікової політики фермерських господарств приведені нами у табл. 1.4.

**Таблиця 1.4**

**Етапи формування облікової політики фермерських господарств**

<b>Етап</b>	<b>Характеристика</b>
1	Створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень організаційний

2	Визначення стратегічних і тактичних напрямів господарської діяльності і об'єктів облік
3	Етап вивчення внутрішньої постановки обліку
4	Етап вибору елементів облікової політики, розробка порядку розробки інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики
5	Затвердження базисного та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику

Згідно Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах від 02.07.2001 р. № 189: «бухгалтерський облік у фермерських господарствах ведуть за однією з форм: проста, спрощена, бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків, а також на загальних засадах. Критерії вибору форми обліку здійснюються відповідно до обсягів діяльності фермерських господарств, не відповідають критеріям класифікації фермерських господарств за Господарським Кодексом» [24, 65].

Отже, деякі частини Методичних рекомендацій № 189 залишаються неефективними та складними у використанні. З метою усунення невідповідностей слід доопрацювати та узгодити на законодавчому та нормативному рівні окремі положення, що стосуються процесу бухгалтерського обліку в сільському господарстві, відповідно до вимог Податкового кодексу України, зокрема щодо застосування подвійного запису для сільськогосподарських підприємств-платників ПДВ. Також необхідно усунути неузгодженості між критеріями вибору форми бухгалтерського обліку, описаними в Методичних рекомендаціях № 189, та критеріями класифікації сільськогосподарських підприємств за Господарським кодексом, оскільки обсяг виручки від реалізації, який є одним із критеріїв вибору форми бухгалтерського обліку, описаний в Методичних рекомендаціях, не відповідає обсягу, визначеному Господарським кодексом, який передбачає вимірювання валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) в євро, тоді як Методичні рекомендації визначають обсяг валового доходу від реалізації продукції в гривнях. Крім того, потребують запровадження нові об'єкти обліку П(С)БО 30 "Біологічні активи", облік сільськогосподарської діяльності, оцінка активів за справедливою вартістю, особливості амортизації дов-

гострокових біологічних активів та визначення економічного результату сільськогосподарської діяльності, що потребують змін у фінансовій та статистичній звітності.

### **1.3. Нормативно-правові основи організації обліку у фермерських господарствах різних видів**

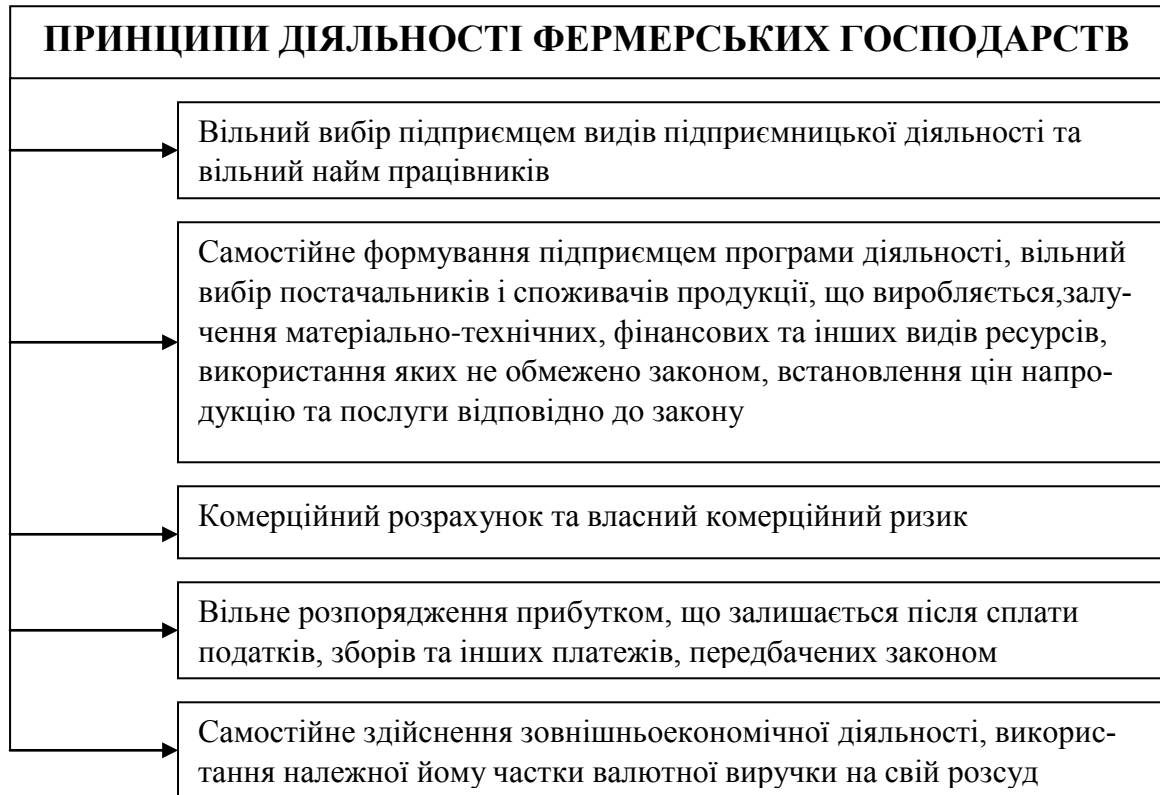
Законом України про фермерське господарство так трактується його визначення: «фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону» [108].

Вид діяльності фермерського господарства визначається уточненнями у Податковому кодексі України як: «постачання вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше, як 75 % вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно» [91].

Господарський кодекс трактує фермерське господарство як форму підприємницької діяльності і уточнює, що його діяльність базується на принципах, а саме це: «- вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності; самостійне формування підприємцем програми діяльності; вільний вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону; вільний найм підприємцем працівників, комерційний розрахунок та власний коме-

рційний ризик, вільне розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом; самостійне здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд» [24].

Принципи діяльності фермерських господарств представлено рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Принципи фермерства як форми підприємницької діяльності**

В законі України «Про господарські товариства» можна знайти таке визначення фермерського господарства, яке є: «самостійним статутним суб'єктом господарювання, утворюється громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку. Джерелом утворення складеного капіталу є статутний капітал, розмір якого визначається в сумі, зафіксованій в Статуті фермерського господарства» [33].

В законі України «Про господарські товариства» уточнюються такі питання організації агропідприємств, як: «має право найму робочої сили; може набувати майнових та особистих немайнових прав (право на недоторканність її

ділової репутації; право на інформацію; право на таємницю кореспонденції тощо), вступати в зобов'язання, виступати в суді та третейському суді від свого імені. Втручання в господарську або іншу діяльність фермерського господарства з боку державних чи інших органів, а також службових осіб не допускається. Це положення не обмежує передбаченого чинним законодавством України права державних органів щодо здійснення контролю за діяльністю фермерських господарств. Разом з тим, фермерське господарство має ряд особливостей, що виокремлює його серед інших форм підприємницької діяльності, а саме: - фермерське господарство є сільськогосподарським підприємством; - воно є родинно-сімейним об'єднанням членів однієї сім'ї або інших родичів; - членами фермерського господарства можуть бути лише громадяни України; - ведення фермерського господарства здійснюється на професійній основі і, зазвичай, в сільській місцевості; - воно користується особливою державною підтримкою у зв'язку з наявністю підвищеного ступеня виробничого підприємницького ризику; - воно має право облаштування відокремленої фермерської садиби» [79].

В основі аграрного права і аграрного законодавства у регулюванні діяльності фермерських господарств а також і інших галузей права і законодавства вагому юридичну силу має Конституція України.

Не менш вагомими за своєю юридичною силою є і кодекси України.

Так в Господарському кодексі зазначається: «основні засади господарювання в Україні і питання, що регулює господарські відносини, які виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між фермерським господарством та іншими суб'єктами господарювання; зокрема створення фермерських господарств здійснюється згідно з вимогами законів про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських, а діяльність фермерських господарств, їх права та обов'язки визначені законом про фермерське господарство» [24].

Не менш змістовне трактування агровідносин надано в земельному кодексі а саме: «регулює земельні відносини з метою забезпечення права на землю громадян, що виявили бажання утворити фермерське господарство, та фермер-

ських господарств, які мають намір орендувати або придбати земельні ділянки, а також забезпечення раціонального використання та охорони земель» [36].

При цьому порядок надання (передачі) земельних ділянок для ведення фермерського господарства визначені в Законі України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV.

Питання відносин пов'язаних з орендою землі агропідприємства регулюються Законом України «Про оренду землі» від 06.10.1998 № 161-XIV, а моменти стосовно правових, економічних та соціальних основ охорони земель з метою забезпечення їх раціонального використання, відтворення та підвищення родючості ґрунтів, інших корисних властивостей землі, збереження екологічних функцій ґрунтового покриву та охорони довкілля – Законом України «Про охорону земель».

Під час своєї роботи фермерські господарства вимушені вирішувати питання стосовно відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, що чітко задекларовано у податковому кодексі, і зазначається: «визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства; при цьому загальні вимоги до обліку господарських операцій фермерського господарства та надання фінансової звітності встановлені законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, здійснюється з використанням первинних документів, рекомендованих в, узагальнення даних з обліку з використанням облікових реєстрів» [32].

Особисті немайнові та майнові стосунки громадян-членів фермерського господарства знаходять відображення і ґрунтуються на засадах викладених в цивільному кодексі, і зазначають, що ці питання вирішуються виходячи із юридичної рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності.

Основними джерелами аграрного права в сільськогосподарській галузі також є й інші закони, які регулюють питання присвячені тим чи іншим суспіль-

ним відносинам в агросекторі. Так, наприклад, є Закон України «Про насіння та садівний матеріал» від 26.12.2002 № 411- IV або Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993 № 3116-ХІІ тощо.

До головних нормативних документів також відносяться укази Президента України та постанови Уряду України, відомчі нормативні акти, тобто нормативно-правові акти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

У Законі України «Про фермерське господарство» наданий порядок створення фермерського господарства який, полягає саме: «у процесі дослідження організаційно-правових засад функціонування фермерських господарств, встановлено, що фермерство, як вид підприємницької діяльності, ґрунтується на таких принципах: - добровільність створення господарства; самостійне планування діяльності, вільний вибір її видів, партнерів і форм відносин з ними; залучення на добровільних засадах до здійснення фермерської діяльності майна та коштів юридичних осіб та громадян, у тому числі на умовах оренди; право вільного найму працівників; надійний захист права власності фермера на землю, засоби ви повна економічна відповідальність за підсумки економічної виробництва, вироблену продукцію діяльності; вільне розпорядження доходами після внесення платежів, передбачених законом; майнова та інша відповідальність за результати діяльності» [108].

Сучасна економічна література описує так реальне існування агропідприємств, як: «сучасні фермери є не лише виробниками сільськогосподарської продукції, не менш важливим є те, що агропідприємства в українському селі – це центр культурної спадщини нашого народу, джерело життєвої сили нації, ефективний спосіб зниження соціальної напруги й шлях до розв'язання проблеми зайнятості сільських жителів. Сімейні ферми становлять фундамент сільського господарства переважної більшості розвинутих країн. Розвиток фермерських господарств та фермерського руху в Україні визначається не тільки внутрішньогосподарськими факторами та умовами господарювання, а й рядом факторів зовнішнього впливу, кожен з яких може бути вирішальним в індивідуальних випадках окремого фермерського господарства» [15].

Організація обліку фермерських господарств знаходиться під впливом його обсягів діяльності, які описують систему звітності. У відповідності до Господарського Кодексу України: «фермерські господарства можуть значно відрізнитись за обсягами діяльності - від мікрогосподарств невеликих розмірів, де господарську діяльність здійснює лише власник та члени сім'ї, до суб'єктів великого підприємництва зі значними обсягами діяльності» [24].

Сучасна економіка свідчить, що вагома більшість фермерських господарств відносяться до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємства і відповідно до чинного законодавства формують Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства або Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства.

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємств не є комерційною таємницею господарюючого суб'єкта. Кожне сучасне агропідприємство надає в органи державної статистики України декілька видів різних форм звітності, що описують її діяльність, оскільки точне відображення результатів діяльності фермерських господарств можна отримати тільки за допомогою статистичних звітів. Проте в Законі України «Про державну статистику» зазначається: «первинні дані, отримані органами державної статистики від респондентів під час проведення статистичних спостережень, є конфіденційною інформацією, що охороняється Законом і використовується виключно для статистичних цілей у зведеному знеособленому вигляді» [32].

Отже, користуватись бухгалтерською інформацією агропідприємства має право будь-хто, не дивлячись на те, що їх інтереси можуть відрізняються. Так, фінансова звітність, яка спочатку формується, потім подається і оприлюднюється дозволяє задовольнити інформаційний запит користувачів.

Найбільш загальноприйнятою класифікацією користувачів є їх поділ по відношенню до фінансового інтересу з формуванням груп, яку рекомендує Бруханський, а саме: «внутрішні користувачі з фінансовим інтересом; зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом; зовнішні користувачі з непрямим

фінансовим інтересом; зовнішні користувачі без фінансового інтересу. В такій класифікації використовується одразу дві класифікаційні ознаки: по відношенню до підприємства (зовнішні, внутрішні) та по відношенню до фінансового інтересу» [9].

Класифікація основних зовнішніх користувачів інформаційних інтересів систематизовано і сформоване розуміння Євдокимовим В.В. з цього приводу зазначає: «важливо розуміти, що показники фінансової, податкової та статистичної звітності підприємств проходять етап обробки у відповідних органах та узагальнюються Державним комітетом статистики у систему національних рахунків, що формують національну інформаційну базу агрегованих показників для прийняття управлінських рішень.

Внутрішні користувачі бухгалтерського обліку та фінансової звітності задовольняються потребами інформацією про ефективність роботи фермерського господарства, розуміння його платоспроможності в майбутньому, можливістю своєчасного і повного розрахунку за своїми зобов'язаннями, що описується через фінансове становище агропідприємства.

Першочергове і важливе значення в процесі створення облікової інформації має місце з визначенням форми бухгалтерського обліку; вибрана форма обліку повинна повністю задовольняти учасників фермерського господарства в отриманні даних про доходи і витрати. З другої сторони, ведення бухгалтерського обліку повинно бути нескладним і доступним для всіх учасників фермерського господарства, оскільки найчастіше облік ведеться або самим фермером або одним з членів сім'ї, які не володіють основними питаннями з обліку» [29, С. 47]

Діючі нормативні та законодавчі документи спрямовані на отримання офіційного статусу сільським населенням, яке організовує фермерське господарство на своїй землі, що дозволяє чесно реалізовувати сільськогосподарську продукцію і отримувати соціальний захист від держави та право в майбутньому на одержання пенсії.

Президентом України був підписано Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств».

Документом вносяться зміни до Податкового кодексу України та законів України «Про фермерське господарство», «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань».

Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні надавати таку кількість інформації, яка необхідна для задоволення потреб управління в умовах сімейних, малих та великих фермерських господарств.

## **Висновки до розділу 1**

Витрати, як економічна категорія, – це грошові та матеріальні ресурси, які використовуються в певний період у господарському процесі суб'єкта підприємницької діяльності, а також показник ефективності діяльності такого суб'єкта.

Розуміння значення категорії «витрати» для цілей бухгалтерського обліку відрізняється від розуміння її в економічному розумінні. Економічна цінність будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукту, дорівнює його вартості для всіх можливих найкращих способів використання. Поняття економічних витрат пов'язане з тим, що ресурси обмежені щодо кількості варіантів їх використання. З точки зору бухгалтерського обліку, витрати — це лише конкретні витрати ресурсів.

Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян, які виявили бажання виробляти, переробляти і реалізовувати товарну сіль-

ськогосподарську продукцію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення селянського господарства.

Фермерські господарства належать до особливого типу суб'єктів господарювання, які класифікуються за кількістю працівників, балансовою вартістю активів і річним доходом. При цьому більшість фермерських господарств належить до мікропідприємств, серед яких переважають сімейні фермерські господарства.

Аналіз показує, що система бухгалтерського обліку в фермерських господарствах формується під впливом особливостей організації сільськогосподарського виробництва, організаційно-правової форми та спеціалізації господарства, але також він зумовлюється ознаками, що притаманні обліку у будь-якому виді господарської діяльності: застосовуються типові облікові реєстри та форми, а також форми організації бухгалтерського обліку, створені відповідно до єдиного уніфікованого плану рахунків, зміна порядку їх застосування підприємствами не допускається.

Нормативно-правове регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку обмежує право фермерських господарств на вибір методів обліку, однак взаємозв'язок між обліковою політикою та процесом управління передбачає значно ширше використання методів, ніж це передбачено законодавством. Зокрема, спрямування облікової політики на обслуговування потреб управління полягає у виборі об'єктів облікової політики та підходів до їх оцінки. При цьому необхідно вибрати оптимальні варіанти співвідношення зовнішніх і внутрішніх вигод і витрат з урахуванням специфічних особливостей сільськогосподарського підприємства.

Проведений аналіз нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах засвідчив, що деякі норми чинного законодавства залишаються неефективними та складними у використанні. Для усунення недоліків необхідно доопрацювати та привести у відповідність до вимог Податкового кодексу України наступні положення щодо бухгалтерського обліку в сільському господарстві, зокрема щодо застосування

подвійного запису для сільськогосподарських підприємств — платників ПДВ, що є необхідним для усунення суперечностей між критеріями вибору форми обліку та критеріями класифікації сільськогосподарських підприємств, оскільки обсяг виручки від реалізації продукції, який є одним із критеріїв вибору форми обліку, описаний у Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах не відповідають розміру, визначеному Господарським кодексом, який передбачає вимірювання валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) у євро, тоді як методичними рекомендаціями визначено розмір валового доходу від реалізації продукції у гривнях. Крім того, слід визначити нові об'єкти обліку згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»: облік сільськогосподарської діяльності, оцінку активів за справедливою вартістю, особливості амортизації довгострокових біологічних активів та економічний результат сільськогосподарської діяльності, що потребує внесення змін до фінансової та статистичної звітності.

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ФГ «ЗЛАТОДАР»)

#### 2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ФГ «ЗЛАТОДАР»

Селянське фермерське господарство ФГ «ЗЛАТОДАР», як і усі інші фермерські господарства, створене та діє на основі Цивільного, Господарського, Податкового та Земельного кодексів України, Конституції України, Законів України «Про пріоритетність соціального розвитку села, агропромислового комплексу в народному господарстві», «Про фермерське господарство», іншими актами та нормативно-правовими актами України та його статутом.

Сьогодні ФГ «ЗЛАТОДАР» займається вирощуванням зернових, зернобобових та олійних культур.

ФГ «ЗЛАТОДАР» виробничо-фінансові відносини з державними, колективними та іншими підприємствами, організаціями та громадами, окремими громадянами здійснюються на основі укладених договорів. Грошові операції здійснюються як у безготівковій формі, так і готівковими коштами.

Фермерське господарство, що досліджується, купує, приймає в користування, особливо на умовах оренди, майно і землю підприємств, установ і організацій, інших сільськогосподарських товариств і громадян.

ФГ «ЗЛАТОДАР» використовує вирощену продукцію на власний розсуд, укладає договори про реалізацію своєї продукції з підприємствами, організаціями та установами із заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції та реалізує її на власний розсуд усім споживачам і ринкам. Протягом останніх трьох років господарство продавало свою продукцію як фізичним, так і юридичним компаніям.

Господарська діяльність ФГ «ЗЛАТОДАР» фінансуються за рахунок статутного капіталу та доходів від реалізації продукції.

ФГ «ЗЛАТОДАР» для власних потреб придбаває різні види активів. За календарний період, що досліджується, ним було куплено запаси, запасні частини, хімікати, інші товари. При цьому досліджуване підприємство працює разом з рядом підприємств, такими як: «Агроправнична компанія», ТОВ «Будреаль», ТОВ «Агро-Союз Кіровоград», ТОВ «Агрілог», ТОВ «Агрохім», ТОВ «Спецтехмаш» та інші.

Одним з вирішальних факторів зростання обсягу виробництва продукції є рівень урожайності сільськогосподарських культур.

Досліджуваному підприємству завдяки використанню сучасної технології посадки та зрошування основних культур та виконанні усіх агротехнічних вимог вдається отримувати високу урожайність. Це безпосередньо впливає на структуру товарної продукції, аналіз динаміки якої проведено у табл. 2.1.

**Таблиця 2.1**

**Товарна продукція ФГ «ЗЛАТОДАР» за 2020-2022 роки**

Галузь і види продукції	2020 рік		2021 рік		2022 рік	
	тис. грн.	у % до підсумку	тис. грн.	у % до підсумку	тис. грн.	у % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7
I. Рослинництво-всього	5344,6	47,60	5219,3	44,32	6512,0	46,61
В т. ч. 1.Рільництво:						
- ріпак озимий	3472,6	30,93	3156,5	26,80	4120,0	29,50
- зерно	808,0	7,20	1574,0	13,37	1779,0	12,74
- соя	149,0	1,33	461,3	3,92	582,0	4,17
- соняшник	890,0	7,92	-	-	-	-
2. Інша продукція рослинництва	25,0	0,22	27,5	0,23	31,0	0,22

Аналіз структури продукції за 2020-2022 рр. демонструє, що ФГ «ЗЛАТОДАР» націлено на вирощування саме продукції рослинництва.

У 2020 році більшого розвитку зазнало вирощування олійних культур (ріпак, соняшник, соя) – 17,29% (2035,30 тис. грн.), у 2021 р. показник залишився незмінним, а от в 2020 відбулось зменшення продукції на 0,38%, але якщо аналізувати в грошовому вимірі, то цей показник збільшився на 326 тис. грн.

Таким чином, сьогодні ФГ «ЗЛАТОДАР» є типовим фермерським агропідприємством, що спеціалізується на рослинництві. Аналіз складу та структури його продукції вказує, що з поміж готової продукції рослинництва перевагу має ріпак озимий, окрім того агрогосподарство зосереджується на олійних та зернобобових культурах.

ФГ «ЗЛАТОДАР» зареєстровано у Державній податковій службі України в Кіровоградській області як платник податків. Воно подає у встановлені державні органи всю необхідну звітність за порядком та у терміни, які зазначені законодавчими актами та іншими нормативними документами з оподаткування.

За період, який досліджувався, фермерське господарство «ЗЛАТОДАР» було платником єдиного податку, і також платником ПДВ.

Відомий факт, що «фінансовий стан підприємства, у тому числі і фермерських господарств, характеризується системою показників, що визначають зміст і завдання його аналізу:

- фінансова стійкість підприємства;
- склад і динаміка активів підприємства та джерела їх утворення;
- склад і динаміка дебіторської і кредиторської заборгованості;
- оборотність оборотних активів;
- платоспроможність і кредитоспроможність;
- ефективність використання активів» [47].

Проведений аналіз цих показників, надає можливість відкрити усі аспекти фінансового стану фермерського господарства, як сильні, так і слабкі, здійснити конкретні заходи, які покращать фінансову стійкість господарства, вилучили можливі причини невдач.

Інформаціями джерелами аналізу фінансового стану ФГ «ЗЛАТОДАР» виступає його фінансова звітність. Так як, вивчаємо господарств за ознаками своєї роботи відноситься до суб'єктів малого підприємництва, то фінансова звітність складається за П(С)БО 25 за формою № 1-м (Додатки А-В).

У ході аналізу в якості основних методів аналізу фінансового стану ФГ «ЗЛАТОДАР» використовувались такі традиційні методи: «порівняльний ана-

ліз базується на зіставленні значень окремих груп аналітичних показників; трендовий (горизонтальний) аналіз, який базується на дослідженні динаміки окремих фінансових показників у часі; аналіз фінансових коефіцієнтів – найпоширеніший метод фінансового аналізу, за яким обчислюються співвідношення різноманітних абсолютних показників фінансової діяльності підприємства» [47].

Першочерговим звітним документом ФГ «ЗЛАТОДАР» є бухгалтерський баланс, який надає реальну картину фінансово-господарського стану фермерського господарства на звітну дату. Баланс дозволяє оцінити найсуттєвіші ознаки діяльності агропідприємства.

Для проведення оцінки фінансового стану господарства необхідною є інформація про економічні ресурси, які ним контролюються, його фінансову структуру, платоспроможність та ліквідність, можливість адаптуватись до змін у економічному середовищі, де воно працює. Дані для аналізу та його результати узагальнено у табл. 2.2.

**Таблиця 2.2**

**Основні показники фінансового стану ФГ «ЗЛАТОДАР»**

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення (+,-)	
				2021р./2020р.	2022р./2021р.
1	2	3	4	5	6
<u>Оцінка ліквідності</u>					
1) Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,69	1,09	2,33	-2,60	1,24
2) Коефіцієнт платоспроможності	8,40	4,44	13,84	-3,96	9,4
<u>Оцінка фінансової стійкості</u>					
1) Коефіцієнт автономії	0,99	0,97	0,98	-0,02	0,02
2) Коефіцієнт фінансової залежності	0,01	0,03	0,02	0,02	-0,01
3) Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,11	0,11	0,29	0	0,18
<u>Оцінка ділової активності</u>					
1) Чистий фінансовий результат: прибуток (+), збиток (-)	360,00	672,00	1686	312,00	1014
2) Коефіцієнт оборотності активів	0,35	0,45	0,28	0,1	-0,17
<u>Оцінка рівня ефективності</u>					
1) Рентабельність (прибуток) підприємства	3,58	6,45	14,49	2,87	8,04

Дані табл. свідчать, що коефіцієнт швидкої ліквідності у 2020 році дорівнював 3,69, що більше нормативного значення  $> 0,5$ , а також більше цього ж показника в 2021 році, який становив 1,09. У 2022 році значення коефіцієнта складало 2,3. Розрахунок цього показника дав змогу оцінити можливість підприємства розрахуватися за поточними зобов'язаннями. Цей показник позитивно характеризує діяльність ФГ «ЗЛАТОДАР».

Показник із найбільшим значенням коефіцієнта платоспроможності даного господарства відслідковується в 2020 році, коли він становив 8,40, найменший в 2021 – 4,44, проте в кожному випадку спостерігається саме позитивна динаміка, оскільки отримані значення у процесі аналізу кращі за нормативне значення. В 2022 році підприємство покращило показники платоспроможності, оскільки він в порівнянні з 2021 роком збільшився на 9,40.

Оцінка фінансової стійкості ФГ «ЗЛАТОДАР» визначається наступними коефіцієнтами:

- коефіцієнт автономії, який в 2020 році дорівнював 0,99. Це значить, що ФГ на 99 відсотків покривається за рахунок власних джерел. Проаналізувавши даний показник за останні три роки бачимо, що в 2020 році він був найвищим (0,99), адже в 2021 він становив 0,97, а в 2022 – 0,98. Отже, якщо аналізувати два останні роки, то можна зробити висновок, що відбувається позитивна тенденція. Розраховані показники вважаються позитивними, тому що нормативний показник більший майже в два рази;

- розрахований коефіцієнт фінансової залежності нормальний. У 2022 році він складає 0,02, що на 0,01 більше ніж в 2020 році, та на 0,01 менше ніж в 2021. Показник коефіцієнту демонструє частку позичених коштів, тому можна сказати, що в 2022 році сума запозичених коштів в фінансуванні підприємства склала тільки 2 %;

- показник коефіцієнта маневреності власного капіталу демонструє частину власного оборотного капіталу, що знаходиться в обігу, тобто у формі, що дає можливість маневрувати цими засобами. Найкращий показник коефіцієнта маневреності власного капіталу був у 2022 році, коли становив 0,29, у порів-

нянні з 2020 та 2021 роками його значення покращилось на 0,18. Це є гарною тенденцією, адже свідчить, що 29% всього капіталу ФГ «ЗЛАТОДАР перебуває у грошовому еквіваленті.

Якщо порівнювати показник чистого фінансового прибутку ФГ «ЗЛАТОДАР» у 2022 році з попередніми роками, то бачимо що становить 1686 тис. грн., він значно зріс, адже в 2020 році його значення складало 360 тис. грн., у порівнянні з 2021 роком, коли дорівнювало 672 тис. грн.

Коефіцієнт оборотності активів демонструє скільки разів можуть обернутись за рік оборотні активи досліджуваного фермерського господарства. Найвище значення цього показника у 2021 році (0,45), що значно більше за його значення у 2020 (0,35) та 2022 (роках).

Показник рентабельності демонструє скільки отримано прибутку на кожен вкладену у виробництво одиницю грошових коштів. Вона зумовлюється величиною показників собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат, а також прибутку. Рентабельність досліджуваного ФГ «ЗЛАТОДАР в 2022 році становить 14,49, що є найкращим показником за період дослідження. Це є дуже гарною тенденцією для ФГ «ЗЛАТОДАР».

Після проведеного аналізу ФГ «ЗЛАТОДАР робимо висновок про те, що воно сьогодні є платоспроможним.

Один із головних показників ефективності роботи підприємств сільськогосподарського виробництва у рослинництві - урожайність. Показник рентабельності продажу також є одним з найважливіших показників, що безпосередньо обумовлюють результати господарської діяльності,. В табл. 2.3 надано показники рентабельності продажу та використання земельних ресурсів ФГ «ЗЛАТОДАР». Розрахунок здійснено на підставі інформації, що наведена у формі 50-сг за 2020 – 2022 рр. (Додатки 3-К).

Проведений аналіз показників табл. 2.3 дозволяє зробити висновок про суттєве коливання показників ефективності у ФГ «ЗЛАТОДАР». Так, урожайність зернових в 2022 році зменшалась в порівнянні з попередніми періодами, але показник прибутку від її реалізації покращився. Однозначно на цю ситуа-

цію вплинула висока якість продукції. Також спостерігається зниження урожайності й інших культур, але дохід від їх продажу зростає. Звідси, можна стверджувати, що досліджуване агропідприємство зорієнтоване на якість, а не на кількість продукції, що вирощується.

Таблиця 2.3

**Обсяги вирощування та реалізації готової продукції рослинництва ФГ «ЗЛАТОДАР»**

Показники	Площа	Урожайність	Валове виробництво	Реалізовано	Виторг	Собівартість	Чистий прибуток (збиток)	Рентабельність (збитковість) витрат	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Одиниця виміру	га	ц/га	ц.	ц.	тис. грн.	тис. грн.	тис. грн.	%	
2020 рік	зернові	1632	45,53	74300	36516	6337,2	2864,6	3472,6	121,22
	соняшник	299	17,70	5292	2310	334,5	155	179,5	115,81
	соя	178	13,12	2336	290	33,5	15,5	18	115,13
	ріпак	149	30,92	4607	4558	964,7	447	517,7	115,82
2021 рік	зернові	1531	35,90	54957	32611,7	5729,5	2573	3156,5	122,68
	соняшник	403	20,63	8314	6595	2091	517	1574	304,45
	соя	186	14,60	2715	1365	608,3	147	461,3	313,81
	ріпак	-	-	-	-	-	-	-	-
2022 рік	Озернові	1610	34,53	55597	31982	7004	2884	4120	142,86
	соняшник	421	20,48	8620	7609	2280	501	1779	355,09
	соя	205	13,87	2843	1534	774	192	582	303,13
	ріпак	-	-	-	-	-	-	-	-

Підприємство ФГ «ЗЛАТОДАР» отримує також інші операційні доходи. У структурі доходів господарства при цьому переважають саме доходи від реалізації, про що свідчить динаміка і структура доходів, що проілюстровано у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Структура доходів ФГ «ЗЛАТОДАР» у 2020 – 2022 рр.**

Показник	2020 рік		2021 рік		2022 рік		У середньому 2020 – 2022 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	12751	x	14137	x	15258	x	14048,67	x
ПДВ та інші вирахування з доходу	1392	x	2347	x	2543	x	2094	x
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	11359	83,90	11790	83,75	12715	78,11	11954,67	81,92
Інші операційні доходи	2096	15,48	2256	16,03	3520	21,62	2624	17,71
Доход від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	75	0,55	25	0,17	39	0,24	46,33	0,32
Інші доходи	10	0,07	7	0,05	5	0,03	7,33	0,05
Надзвичайні доходи	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього доходів	13540	100	14078	100	16279	100	14632,33	100

Проведений аналіз табл. 2.4, описує зростання доходів ФГ, яке є стабільним і зумовлюється як дією інфляційних процесів, так і значним збільшенням обсягів діяльності фермерського господарства, що пов'язано з можливостями реалізації та зростанням обсягів виробництва. Так, щонайбільший показник виручки від реалізації продукції розраховано у 2022 році, коли він становив 15258 тис. грн., що значно перевищує розмір цього показника у 2020 році. У 2022 році ФГ отримано 16279 тис. грн., що на 2201 тис. грн. більше ніж у 2021 році.

Наступна табл. 2.5. представляє інформацію про структуру витрат підприємства, що також впливає на формування показника фінансових результатів.

**Таблиця 2.5**

**Структура витрат ФГ «ЗЛАТОДАР» по роках (2020 – 2022 рр.)**

Показник	2020 рік		2021 рік		2022 рік		У середньому 2020 – 2022 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Витрати, що становлять собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8347	63,33	8345	62,25	9054	61,62	8582	62,40

Адміністративні витрати	1363	10,34	1660	12,38	2100	14,29	1707,67	12,34
Витрати на збут	33	0,25	21	0,16	29	0,20	27,67	0,20
Інші операційні витрати	303	2,30	399	2,98	456	3,10	386	2,79
Інші витрати	3003	22,78	2675	19,95	2856	19,44	2844,67	20,72
Всього витрат	13180	100	13406	100	14693	100	13759,68	100

З наведеної таблиці видно, що у досліджуваному фермерському господарстві «ЗЛАТОДАР» витрати виробництва з кожним роком зростають. Собівартість реалізованої продукції складає найбільшу питому вагу в структурі витрат ФГ «ЗЛАТОДАР».

## 2.2. Особливості побудови та ведення обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР»

Відповідно до Закону України про бухгалтерський облік: «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться будь-яким підприємством, установою чи організацією. Керівник підприємства, установи чи організації зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів» [32].

Як зазначає Качмар О.В.: «для раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно:

а) врахувати можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки;

в) вивчити особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік;

б) проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства.

Передумовою раціональної організації облікового процесу на сільськогосподарському підприємстві є становлення структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідає конкретним умовам роботи підприємства та правильна розстановка кадрів на окремих ділянках облікового процесу» [45].

Для ефективної побудови бухгалтерського обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР» повинно бути розроблено та затверджено один із основних внутрішніх регламентів: Положення про бухгалтерію. Проте, на досліджуваному фермерському господарстві Положення про бухгалтерію не виявлено.

На думку, Коваль Л.В. «ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку фермерського господарства починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку господарства з числа загальноприйнятих в державі. Тобто облікова політика конкретного господарства безпосередньо залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку.

Політика обліку – це сфера нормалізації обліку через певні правила, стандарти, методологічні норми з метою визначення загальних і докладних принципів функціонування обліку в даній країні (об'єднанні країн) на певний період.

Наказ про облікову політику фермерського господарства – це один із основних внутрішніх документів, головною задачею якого є повна регламентація прийомів та методів бухгалтерського обліку, технологій обробки облікової інформації та документообігу, що застосовуються на практиці» [46].

На сьогодні у ФГ «ЗЛАТОДАР» не розроблений також і Наказ про облікову політику. Після вивчення внутрішніх документів у табл. 2.6. наводимо рекомендований перелік елементів наказу про облікову політику для досліджуваного фермерського господарства.

Таблиця 2.6

**Рекомендовані складові Наказу про облікову політику фермерського господарства ФГ «ЗЛАТОДАР»**

№ / п	Складові Наказу про облікову політику
1	Загальні положення
2	Розділ I. Організація облікового процесу: Форма організації бухгалтерського обліку
3	Розділ II. Методика та порядок ведення облікового процесу Межа суттєвості Методи оцінки вибуття запасів Строки проведення інвентаризації Методи нарахування амортизації необоротних активів Визнання доходів і витрат Методи калькулювання витрат виробництва
4	Розділ III. Технічне забезпечення облікового процесу Перелік первинних документів і облікових регістрів Правила документообігу та технології обробки облікової інформації Склад і порядок подання фінансової звітності Графік документообігу

Згідно із Законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні передбачені: «такі форми організації обліку, як:

1. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
2. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах» [32].

Оскільки досліджуване ФГ «ЗЛАТОДАР» є невелике за розмірами, то керівництво агропідприємства може самостійно вести бухгалтерський облік та складати всі форми звітності, що і відбувається на практиці.

Загальновідомий факт, що на кожну посаду, передбачену штатним розкладом (Додаток Л), керуючим агрогосподарства має бути затверджено відповідні посадові інструкції співробітників.

«Посадова інструкція – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ) відділом кадрів або керівниками структурних підрозділів. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою, якщо вона є на підприємстві, і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення» [46].

Необхідно зазначити, що станом на 2022 рік у ФГ «ЗЛАТОДАР» посадові інструкції не розроблені і не затверджені. До інших недоліків роботи бухгалтерської служби також можна віднести той факт, що у ФГ «ЗЛАТОДАР» відсутній графік документообігу.

Проте, на оформлення та рух документів у досліджуваному агропідприємстві цей факт не вплинув: усі необхідні документи формуються відповідним чином, а саме з дотриманням строків. Окрім того, у ФГ «ЗЛАТОДАР» не розроблено і не формалізовано Робочий план рахунків фермерського господарства, не зазначено який з варіантів (звичайний чи спрощений) використовується.

Проаналізувавши особливості постановки обліку у ФГ «ЗЛАТОДАР» можна зазначити, що організація обліку у господарстві є незадовільною. Так, для покращення необхідно: розробити посадові інструкції усіх співробітників фермерського господарства, Наказ про облікову політику, Положення про бухгалтерську службу, Робочий план рахунків тощо.

## 2.2. Організація та методика фінансового обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР»

Загальновідомий той факт, що найбільшу питому вагу при вирощуванні продукції рослинництва займає вирощування саме зернових культур. Не виключення і ФГ «ЗЛАТОДАР», в якому переважає така продукція, відповідно одне із основних завдань облікової служби - своєчасний, достовірний і точний облік витрат, які пов'язані із вирощуванням такої продукції. Господарство веде постійний облік витрат і вирощеного урожаю. До старту сезону збирання урожаю у агропідприємстві проводять велику організаційну роботу, яка передбачає, по-перше, перевірку якості підготовки усіх місць, де буде відбуватись прийом і зберігання вирощеної продукції рослинництва, стану вагового господарства, а по-друге, інструктаж усіх матеріально-відповідальних осіб, в обов'язки яких входить облік і контроль за збереженням сільськогосподарської продукції. З метою фінансового обліку витрат та урожаю зернових культур у ФГ «ЗЛАТОДАР» використовують єдині затверджені форми первинних документів, які застосовуються всіма типами сільськогосподарських підприємств.

Урожай зернових культур у ФГ «ЗЛАТОДАР» збирають роздільним або прямим комбайнуванням. Бухгалтерська служба агропідприємств може організовувати та здійснювати фінансовий облік витрат по-різному: «первинний облік зернової продукції, одержаної від урожаю, можна здійснювати декількома варіантами:

- застосовують путівки на вивезення продукції з поля;
- застосовують Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля;
- застосовують талони і спеціальні реєстри.

За першим варіантом до початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по-батькові,

номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер засвідчує своїм підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках.

Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірники путівки завідувачу током, який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві» [16].

При вивченні облікового процесу У ФГ «ЗЛАТОДАР» для фінансового обліку витрат та одержаної зернової продукції використовують другий метод, що описаний вище. За цією методикою передбачено використання Реєстрів зерна та іншої продукції з поля. У “Журналі обліку зерна та іншої продукції з поля” навпроти кожного запису про оприбуткування продукції ставиться підпис водія та завідувача током.

Процес оформлення документів відбувається наступним чином: комбайнер виписує Реєстр у трьох екземплярах на кожен вантажний автомобіль один раз на добу (при першому завантаженні). 1-й екземпляр Реєстру залишається у комбайнера, 2-й і 3-й екземпляри переходять до водія вантажівки чи іншого транспортного засобу. Водій, у свою чергу, зберігає другий екземпляр реєстру, а третій при вивантаженні передає завідувачу током чи складом. На протязі робочої зміни він може назбирати кілька екземплярів реєстрів, що залежно від кількості робочої техніки, яка збирає зерно.

Завідувач, який відвантажує зерно від трактористів, збирає таку кількість третіх екземплярів Реєстру за зміну, яка залежить від кількості техніки, зайнятої на збиранні врожаю, та кількості водіїв, які відвантажують зерно .

На підставі 3-х екземплярів Реєстрів завідувач током наприкінці кожного робочого дня оформлює “Відомість про рух зерна та іншої продукції” (Додаток М). Ця відомість побудована з двох частин. У першій частині відображають залишок зерна на початку кожного робочого дня, загальну кількість зерна, що його отримано і відпущено за цей день, залишок в кінці робочого дня.

Відвантаження зерна оформляється “Актами про переробку, сортування та сушіння рослинної продукції”. У другій частині відомості, що називається «Реєстраційний лист на отриману та відпущену продукцію», завідувач током відображує кожен вагу зерна, яка є в реєстрах вивезення цього зерна з поля. Так у відомості зазначається, що згідно з реєстром отримано відповідну кількість зерна.

В кінці дня завідувач током передає Відомість руху зерна та іншої продукції разом із первинними документами про їх отримання та відправлення директору.

Відвантажене на тік зерно від кожного комбайну завідувач току записує у Книзі складського обліку, де для кожної культури та кожному сорту надається необхідна кількість сторінок, на яких ведеться облік отриманого, відправленого чи виданого зерна в кг. Основою для запису у Книгу складського обліку ФГ «ЗЛАТОДАР» є відомість про рух зерна та іншої продукції.

За третім видом обліку отриманої зернової продукції застосовується талони та спеціальні реєстри. Відповідні Талони водія та талони комбайнерів необхідні для оформлення відгрузки зерна на тік від комбайна. Ці талони мають бути різного кольору, для того щоб облегшити подальшу роботу бухгалтера з ними. Кожен талон повинен бути розрахований на облік зернового бункера, що відправляє відповідний комбайн.

Талони з реквізитами та підписами бухгалтера, які виписуються в бухгалтерії, необхідно реєструвати за їх видом у журналі обліку виданих талонів. Надалі їх необхідно передати комбайнерам та водіям автотранспорту, які займаються збиранням щорічного врожаю.

В той момент, коли від комбайна відправляється повний бункер зерна, комбайнер повинен видати водієві талон на комбайн. При цьому водій зобов'язаний здати комбайнеру талон, далі водій здає талони, що надійшли від комбайна, та журнали приймання зерна водія, які виписуються в одному примірнику і знаходяться завжди у водія.

В той момент, коли відбулось зважування транспортного засобу, навантаженого зерном, завідувач току відмічає номери талонів зернозбиральних комбайнів, які надійшли від кожного водія, П. І. Б. водія, що привіз зерно, № транспортного засобу та іншу інформацію до “Журналу приймання зерна за масою”, що необхідно оформлювати в одному примірнику.

Після вивантаження зерна водій транспортного засобу повертається і завідувач току повинен зважити транспортний засіб і зареєструвати вагу тари в своєму журналі, визначити вагу зерна і одночасно надати інформацію, яким комбайном збирається зерно. Кількість зданого зерна повинна бути підписана водієм комбайна.

Вагар (завідувач током) повинен занести фактичну вагу отриманого зерна до журналу обліку приймання зерна від водія комбайна, і також підтвердити це своїм підписом і передати водію.

Водій комбайна повинен фіксувати кількість перевезеного зерна в Подорожньому листі вантажівки на підставі свого примірника Реєстру і передавати ці документи в бухгалтерію в кінці або на початку наступного дня.

Наприкінці зміни комбайнер повинен передати всі талони, які він отримав від водіїв, вагарю (завідувачу током), і отримує випуску з реєстру обмолоту зерна, зібраного на скошеному полі.

На підставі цих даних, комбайнер заповнює Обліковий лист тракториста і здає його бригадиру або бухгалтерський службі.

Талон комбайнера та талон водія разом з Відомістю обліку зерна та іншої продукції та доданими вагових журналів для приймання зерна, повинні бути здані вагарем або завідувачем току наприкінці робочого дня, цього ж дня передаються до бухгалтерії агропідприємства.

Ці документи є підставою для заповнення реєстрів бухгалтерського обліку для відповідних записів. Надалі талони повертаються комбайнерам з метою подальшого застосування.

Зерно, яке відвантажується комбайнами у ФГ «ЗЛАТОДАР», як правило у випадків потрібно додатково сортувати та сушити. Роботи, що пов'язані з

очищення зерна в агрогосподарстві оформлюються Актом про сортування та сушіння рослинної продукції, який оформляється в 1 – му екземплярі у присутності агронома на кожен партію зерна. Його повинен підписати завідувач току.

Підставою для списання відходів, що придатні до використання є “Акт для обліку очищеного зерна за посівами та видами”, також його використовують при списанні непридатних відходів й втрат від сушіння зерна.

У ФГ «ЗЛАТОДАР» після очищення зерно відповідної якості відправляється з току до зерносклади.

Зерно або насіння зернових культур, що направляються на приймальні або заготівельні пункти, оформлюють товарно-транспортною накладною, яка складається в 3- х екземплярах. Перші два екземпляри повертають водієві, останній залишається у бухгалтерії.

Після відвантаження зерна на заготівельному пункті перший екземпляр цієї накладної залишається у того, хто одержує зерно, як підстава для оприбуткування зерна, другий - з розпискою приймальника повертається водієві ФГ «ЗЛАТОДАР», який передає його разом з Подорожнім листом до бухгалтера.

Коли у СФГ ФГ «ЗЛАТОДАР» відбувається відвантаження насіння на зерноприймальний пункт, крім накладних, агроном надає сертифікат сорту, в якому зазначаються: категорія насіння, адреса підприємства, назва рослини, сорт, покоління, рік збору, номер партії, партія, маса, властивості вирощеного зерна.

Для обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР» користуються рахунком 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», за дебетом якого відображається накопичення витрат, а за кредитом списується оприбуткована продукція (зерно). витрати накопичуються за загальновизнаним їх поділом:

- за статтею «Витрати на оплату праці» у досліджуваному господарстві обліковують основну і додаткову оплату праці працівників, які займаються вирощуванням рослин, нарахування якої відображається записом Дт 231 Кт 66.

- за статтею «Відрахування на соціальні заходи» накопичується інформація про відрахування до органів соціального страхування від оплати праці ро-

бітників, які працюють на вирощуванні зернових культур. Нарахування відрахувань відображається Дт 231 Кт 65.

- за статтею «Насіння і садивний матеріал» обліковують витрати на насіння і садивний матеріал, що в обліку відображається проведенням ДТ 231 Кт 208.

- за статтею «Добрива» відображають витрати на усі види добрив, що вносять під зернові культури. Їх вартість відображається проведенням Дт 231 Кт 208.

- стаття «Засоби захисту рослин» містить інформацію про фактичну вартість хімічних засобів, що використані задля захисту рослин. На їх суму складається проведення Дт 231 Кт 208.

- за статтею «Амортизація» обліковується сума нарахованої амортизації основних засобів, що належать ФГ «ЗЛАТОДАР».

- стаття «Витрати на організацію виробництва й управління» узагальнює інформацію про загальновиробничі витрати, які поділяються під кінець року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунку 231.

Кореспонденція рахунків, що складається у ФГ «ЗЛАТОДАР» з метою відображення витрат представлена у табл. 2.7.

ФГ «ЗЛАТОДАР» здійснює вирощування продукції рослинництва. Структурований урожай і є готовою продукцією рослинництва. При цьому своєчасний і достовірно організований облік є дієвим засобом зберігання врожаю і всіх виробів рослинництва.

Для обліку і підсумку інформації про оприбуткування готової продукції рослинництва, а також її руху у ФГ «ЗЛАТОДАР» використовує субрахунок 271 «Готова продукція» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Нижче наведена табл. 2.8 узагальнює інформацію по аналітичним рахункам обліку продукції рослинництва у досліджуваному господарстві, що ведуть за видами продукції (номенклатурою).

Таблиця 2.7

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції рослинництва**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано оплату праці трактористам – машиністам за виконані польові роботи	231	661
2	Нараховано відрядну оплату праці на ручних роботах	231	661
3	Здійснено відрахування на соціальні заходи	231	65
4	Списано вартість використаного насіння	231	208
5	Списано вартість внесених мінеральних добрив	231	208
6	Списано вартість використаних засобів захисту рослин	231	208
7	Списано вартість внесеного гною	231	232
8	Списується вартість палива витраченого на виконання польових робіт	231	203
9	Списується вартість послуг вантажного автотранспорту	231	234
10	Списується вартість робіт, виконаних робочою худобою	231	234
11	Списується на витрати рослинництва використані МШП	231	22
12	Нараховано страхові платежі	231	655
13	Нараховано амортизаційні відрахування на основні засоби, що використовуються в рослинництві	231	13
14	Надано рослинництву послуги сторонніх організацій	231	631,685
15	Розподілено та списано на витрати рослинництва загально виробничі витрати	231	911
16	Оприбуткована готова продукція рослинництва, призначена для реалізації	27	231
17	Оприбутковано насіння, корма і посадковий матеріал, одержаний від врожаю	208	231
18	Відображено витрати по посівах, що загинули від стихійного лиха	99	231

Необхідно врахувати що, при розробці переліку аналітичних рахунків у ФГ «ЗЛАТОДАР» використана загальна номенклатура продукції рослинництва, яка повністю сьогодні не застосовується.

Таблиця 2.8

**Перелік субрахунків з обліку сільськогосподарської продукції рос-  
линництва ФГ «ЗЛАТОДАР»**

Аналітичний рахунок	Вид продукція
27001	Соя і кормові добавки
27101	Озима пшениця
27102	Озиме жито
27103	Ячмінь
27104	Овес
27105	Гречка
27106	Кукурудза на зерно
27107	Горох
27108	Соя
27109	Соняшник
27110	Цукровий буряк
27111	Зернові відходи пшеничні
27112	Зернові відходи жито
27113	Зернові відходи вівса
27114	Зернові відходи ячні
27115	Зернові відходи горох
27116	Зернові відходи гречані
27117	Полова
27118	Кукурудза в качанах

В бухгалтерському обліку господарська діяльність, транспортування готової продукції ріпака в ФГ «ЗЛАТОДАР» відображається кореспонденцією рахунків, зазначених у табл. 2.9.

У Журналі-ордері № 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю, у агропідприємстві узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) інформація про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місяцями зберігання (МВО).

Підсумки залишків за синтетичними рахунками (субрахунками) сальдової відомості необхідно звірити з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості (дебет рахунків) в розрізі МВО.

Таблиця 2.9

**Кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції у ФГ «ЗЛАТОДАР»**

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Оприбуткована на склад кукурудза на зерно за фактичною виробничою собівартістю	27106	23101
2.	Проведена дооцінка готової продукції	27101	716
3.	Оприбутковано надлишок зерна кукурудзи, виявлений при інвентаризації	27106	711
4.	Списано виробничу собівартість реалізованої кукурудзи	90101	27106
6.	Віднесено отримані доходи на фінансовий результат: - дохід від дооцінки готової продукції кукурудза на зерно; - дохід від оприбуткування надлишку готової продукції кукурудзи	716	791
		711	791
7.	Віднесено витрати на фінансовий результат	791	90101

ФГ «ЗЛАТОДАР» відносить зібраний урожай зернових та олійних культур до готової продукції. Для обліку продукції рослинництва застосовують первинні документи, які затверджені для всіх агропідприємств. Дані первинного обліку узагальнюються на рахунку 27 на відповідних субрахунках та відображаються в Журналі – ордері № 5 с-г.

### **Висновки до розділу 2**

ФГ «ЗЛАТОДАР» є типовим фермерським агропідприємством, що спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, аналіз складу та структури якої вказує, що з поміж готової продукції рослинництва перевагу має ріпак озимий, окрім того агрогосподарство зосереджується на олійних та зернобобових культурах.

Протягом періоду дослідження усі показники, що характеризують фінансовий стан господарства, перевищували нормативні значення, відбувалось поступове зростання цих показників.

Бухгалтерський облік у господарстві ведуть два облікові працівники. Організація обліку знаходиться на незадовільному рівні, оскільки не розроблено Наказ про облікову політику, посадові інструкції облікових працівників, не формалізовано Робочий план рахунків фермерського господарства, не зазначено який з варіантів (звичайний чи спрощений) використовується.

ФГ «ЗЛАТОДАР» орієнтоване на вирощування продукції рослинництва, відповідно одне із основних завдань облікової служби - своєчасний, достовірний і точний облік витрат, які пов'язані із вирощуванням такої продукції. Господарство веде постійний облік витрат і вирощеного урожаю. До старту сезону збирання урожаю у агропідприємстві проводять організаційну роботу, яка передбачає, по-перше, перевірку якості підготовки усіх місць, де буде відбуватись приймання і збереження вирощеної продукції, стану вагового господарства, а по-друге, інструктаж усіх матеріально-відповідальних осіб, в обов'язки яких входить облік і контроль за збереженням сільськогосподарської продукції.

З метою фінансового обліку витрат та урожаю зернових культур у ФГ «ЗЛАТОДАР» використовують єдині затвержені форми первинних документів, які застосовуються всіма типами сільськогосподарських підприємств. Для обліку витрат у ФГ «ЗЛАТОДАР» користуються рахунком 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво».

Дослідження та аналіз особливостей фінансового обліку витрат у «ЗЛАТОДАР» засвідчує, що постановка та ведення обліку витрат повністю враховує усі особливості діяльності досліджуваного фермерського господарства та здійснюється у повній відповідності до вимог чинного законодавства.

## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

#### 3.1. Формування інтегрованої системи обліку витрат у фермерських господарствах

Сьогодні своєчасна реалізація поставлених завдань вимагає від системи управління високої компетентності та досвіду у визначених сферах виробничої діяльності і уміння економічно правильно, реально та своєчасно оцінювати та реагувати на реалії зовнішнього та внутрішнього середовища. Ефективність прийняття рішень базується на визначенні якості інформації, сформованої для керівництва в обліку.

В аграрних підприємствах при формуванні облікової системи, спрямованої на інформаційне забезпечення процесу прийняття своєчасних рішень, важливо враховувати специфіку сільського виробництва. У сільському господарстві із-за природнокліматичних, біологічних і агротехнічних особливостей виробництво продукції носить тільки сезонний характер. Використання біологічних активів, живих організмів, земельних ресурсів разом із дією природнокліматичних факторів спричиняє розбіжність часу виробництва з звітним періодом. Так, у рослинництві, коли обробляється багато сільськогосподарських рослин виробничий процес не обмежується звітним роком. Це призводить до необхідного поділу всіх витрат у сфері за періодами часу:

- витрати під врожай поточного року;
- витрати під урожай наступних років;
- витрати минулих років.

Особливості сільськогосподарського виробництва діють і на організацію виробничого обліку, що зумовлює застосування попроцесного типу обліку витрат. Об'єктами обліку витрат є етапи технологічного процесу належно до норм витрат і технологічних карт виконання робіт. Це надає можливість контролюва-

ти та аналізувати собівартість на рівні виконання кожного етапу технологічної справи, сумісність облікових та планових даних.

Виробничий облік у рослинництві характеризується особливістю організації з виділення окремих аналітичних рахунків для обліку витрат за різновидами діяльності. Це пов'язано зрозуміло з тим, що у момент здійснення технологічних прийомів і процесів ще невідомо, до обробітку яких рослин вони здійснюються. У сучасних реаліях господарювання успішна реалізація поставленої мети вимагає від керівників підприємств, управлінців та провідних фахівців високої кваліфікації та досвіду у конкретних етапах виробничої діяльності, а також можливість економічно правильно, реально оцінювати та реагувати на переїни зовнішнього та внутрішнього оточення. Ефективність прийняття рішень залежить багато в чому від якості управлінської інформації, що формується в обліку.

В перший рік витрати у незавершеному виробництві відображають за витратами під урожай поточного року та номенклатурою статей витрат. Якщо витрати розраховані на тривалий час, наприклад, з обробітку багатосезонних трав, і ці витрати розподілені частинами, то в майбутні роки їх враховують комплексною статтею. Перед розподілом вартість та розмір незавершеного виробництва в рослинництві підпадають під уточнення, визначаються площі загиблих полів та об'єкти обліку, куди мають бути віднесені витрати незавершеного виробництва по кожному виду діяльності.

Серед об'єктів управлінського обліку В.Ф. Палій виокремлює: «місце виникнення витрат, визначаючи його як структурний підрозділ, де відбувається виробниче споживання ресурсів для одержання продукту. У сільськогосподарських організаціях – це ферми та бригади. По місцях будується режим аналітичного обліку витрат, що відповідає виробничій та організаційній структурі суб'єкта, супідрядності та взаємозв'язку підрозділів. Нормування, планування, організація, облік, контроль, аналіз та регулювання витрат виробництва здійснюється по кожній обліковій одиниці. Облік формує інформацію, яка дозволяє здійснювати контроль та регулювання витрат на місцях, реалізувати достовірне

калькулювання за видами продуктів – носіями витрат, розрахувати результати діяльності кожної господарюючої одиниці. В реальності об'єктами обліку витрат у рослинництві виступають технологічні процеси виробництва (у цехах, ланках, бригадах), культури (групи) і види сільськогосподарських робіт.

У сільськогосподарських організаціях зосередження на одних і тих самих рахунках аналітичного обліку різних за своїми ознаками угруповань витрат робить облік не виправдано громіздким, складним, ускладнює отримання оперативної інформації управління виробництвом продукції, що зазначає Л.І. Хоружий. Також він акцентує, що практично виключена можливість контролю та аналізу витрат безпосередньо в момент їх виробництва, за місцями їх виникнення, і, найголовніше, з технологічних процесів (етапів виконання робіт – передпосівної обробки ґрунту, оранки, посіву)» [132].

Самостійність організацій, які відзначаються розвитком сільського господарства у вирішенні питань бухгалтерського обліку витрат призводить до суттєвих змін та покращень, що передбачають облік витрат на рахунках за калькуляційними статтями, які не забезпечують оперативне відображення реалій виробництва та всіх загальних витрат у момент споживання ресурсів. Таким чином, знижується інформаційна ємність обліку, здійснюється проблема обліку витрат, у наслідок чого необ'єктивно оцінюється діяльність окремих цехів, бригад, ланок, та покращення виробництва сільськогосподарської продукції.

Для вирішення цієї проблеми окремі економісти висловлюють намір ведення додаткових синтетичних рахунків обліку витрат та виходу готової продукції кожного підрозділу, що, на наш погляд, призведе лише до непомірного дублювання інформації. Тому, доцільно виділення як об'єктів обліку центрів витрат, які будуть окремими підсистемами інформації з потрібними для управління показниками, що характеризуються без втрат інформації за спочатку визначеними ознаками. Центри витрат, які деталізовані угрупованням витрат за необхідними для організації об'єктах, вирішують загальні завдання управління та дозволяють реалізовувати його конкретні функції на кращому рівні. В аграрному виробництві виокремлення центрів витрат за галузями сільського госпо-

дарства має здійснюватися ланцюжком єдності у виробництві кожного виду продукту сільського господарства. Інформація про витрати та наслідки по кожному центру витрат дає можливість оперативно виявляти відхилення від реальних рівнів споживаних ресурсів за видами під час виконання технологічних процедур, аналізувати етапи технології виробництва, аналізувати з новітніми досягненнями у галузі та приймати відповідні облікові рішення. У плануванні, контролі та обліку, регулюванні за центрами витрат відкриваються можливості стратегічного управління витратами господарюючих суб'єктів сільськогосподарського призначення.

Аналіз елементів облікової та інформаційної системи сільськогосподарських підприємств показав, на думку Дж. Шанка та В. Говіндараджана: «відсутність розподілу у системі бухгалтерського обліку деяких видів обліку, застосування єдиного плану рахунків, малий зв'язок між бухгалтерським, оперативним та технічними видами обліку. В обліку дублюються дані з звітів у зведений виробничий звіт та облікові реєстри. Така побудова обліку витрат не пристосована для перевірки за виконанням планових показників та забезпечує достатні аналітичні запити керівництва.

Структура облікової системи має бути підпорядкована стратегічним, адміністративним та оперативним цілям підприємства.

Створення систем управлінського обліку на аграрних підприємствах вимагає розкриття найважливіших облікових функцій, які можуть бути використані в залежності від розмірів господарюючого суб'єкта. Для стратегічного управління витратами необхідно поділяти управлінський облік на структурні складові: виробничий, традиційний управлінський та стратегічний. Цілі, завдання, об'єкти та функції виробничого, управлінського та стратегічного обліку різні» [134].

Управлінський облік зосереджено на внутрішніх аспектах роботи організації. До його функцій належать: забезпечення керівників всіх рівнів інформацією, необхідної для поточного планування, контролю та прийняття оперативних облікових рішень; формування внутрішнього інформаційно-

комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними підрозділами одного рівня; оперативний контроль та оцінка результатів роботи внутрішніх підрозділів у досягненні визначеної мети; перспективне планування і відповідність розвитку організації у майбутньому з метою аналізу та оцінки результатів діяльності.

Обґрунтування управлінських рішень вирішального характеру вимагає наявності достовірної і достатньої інформації як про зовнішній, так і внутрішній бізнеси. Формування такої інформації реалізується у інформаційній системі сучасного чи критичного управлінського обліку, що інтегрує в собі принципи стратегічного менеджменту і управлінського обліку. Збір, накопичення, та обробка управлінської інформації у вирішенні оперативних і стратегічних рішень може бути реалізовані як в автономній, і у інтегрованій системі обліку. Якщо фінансовий та управлінський облік автономні, то ведуть облік окремо один від одного.

Інтегрована система фінансового та управлінського обліку реалізується в рамках загальної системи бухгалтерських рахунків та кореспонденцій. Відповідно до особливостей діяльності і традиціями організації обліку в підприємствах сільського господарства впровадження інтегрованого обліку є найбільш прийнятним. Пропонована інтегрована система обліку повинна включати:

1. Інформаційне забезпечення прибутку прийняття управлінських завдань:

- збір, обробка інформації про навколишнє бізнес-середовище, її аналіз та інтерпретація;

- збір, аналіз та обробка інформації про внутрішнє середовище у розрізі бухгалтерського (фінансового та управлінського) та оперативно-технічного (агротехнологічного та ветеринного) обліку;

- оцінка сучасного становища по відношенню до опонента;

2. Стратегічне планування, спрямоване на вдосконалення агробізнесу:

- підготовка інформації для становлення стратегічного бізнес-плану та бюджетів для підприємства в цілому, за окремим бізнес-підтримкою;

- удосконалення стратегічного плану розвитку агробізнесу;

### 3. Аналіз та контроль реалізації управлінських завдань:

- відображення фактів реалізації управлінських завдань;
- аналіз та оцінка результатів роботи підрозділів;
- підготовка внутрішньогосподарських документів;

### 4. Система внутрішнього контролю підприємства:

- неперервний моніторинг і контроль;
- внутрішній управлінський контроль;
- внутрішній аудит;
- оцінка результатів.

Основною метою створення інтегрованої системи обліку є отримання даних для оперативного прийняття управлінських завдань щодо зниження різних ризиків та підвищення ефективності діяльності суб'єкта та окремих структурних підрозділів.

Дані про витрати і вихід готової продукції є основою для оцінки роботи структурних підрозділів, центрів відповідальності і прийняття управлінських рішень. Використання здатного до інтеграції варіанта обліку має ряд переваг: зменшуються трудовитрати, пов'язані з дублюванням даних; за рахунок первинного і системного контролю забезпечується високий рівень правдивості облікових даних; збільшується швидкість збору інформації та отримання необхідних звітних документів. В інтегрованій обліковій системі реалізується прямий та зворотний зв'язок поміжвидами бухгалтерського та оперативно-технічного обліку, а також функціонують види економічного контролю, короткострокового та довгострокового планування.

Дані агротехнічного обліку дають можливість обґрунтовувати управлінські рішення щодо обчислення раціонального набору сільськогосподарських культур, оптимального їх співвідношення, розміщення за ліпшими попередниками, підвищення врожайності. У звітах агротехнічного обліку акумулюються та зводяться дані про витрати за роботами, що виконуються під окрему культуру, що обробляється; про витрати мінеральних добрив на конкретне поле і ку-

льтуру, про норми і нормативи витрат у розрахунку на 1 га посіву, на 1 ц продукції, а також на загальний обсяг урожаю. Так, до них відносять кошториси витрати мінеральних добрив, технологічні та ґрунтові карти, норми та нормативи витрат. Документальне оформлення унаслідок рішень у технологічних картах, і у кошторисах витрат мінеральних добрив на конкретне поле (із уточненням попередників) та культури, під яку вноситься добриво, дозволяє здійснити оперативний контроль при виконанні технологічних операцій, а також поточний контроль витрат ресурсів (мінеральних добрив, гербіцидів), фунгіцидів та ін. матеріалів). Агротехнічний облік дозволяє проаналізувати рівень механізації процесів, ефективність використання енергетичних потужностей, планувати темпи зростання продуктивності роботи та потреба у працівниках. На основі результатів аналізу можна прийняти рішення, що формують умови для економії витрат вирощуванні сільськогосподарських культур.

Ветеринарний облік полягає у реєстрації хвороб худоби, проведених діагностичних досліджень, профілактичних, та ветеринарно-санітарних заходів, надаючи інформацію про стан здоров'я худоби, що служить основою для заходів щодо збереження та застосування біологічних активів. До документів обліку худоби відносять ветеринарні журнали, що містять об'єктивну інформацію про обсяг та ефективність заходів, які проводяться, про надходження та використання біологічних препаратів, медикаментів, дезінфікуючих ліків та інших ветеринарних товарів. Оперативний контроль та планування вживання ресурсів здійснюють на основі кошторисів витрати ветеринарних засобів захисту, медикаментів, профілактичних обробок, що упереджують хвороби. Зоотехнічний облік тісно побудований з ветеринарним і містить інформацію про кожну тварину як індивідуальний об'єкт обліку – центр витрат. До документів зоотехнічного обліку відносять спеціальні журнали обліку поголів'я та племінні картки. Дані зоотехнічного обліку дають змогу виключити несприятливі ситуації з окремою твариною. На основі даних ветеринарного обліку складаються обороти стада, плани случек, переведення тварин до груп та основне стадо, плани продажів.

Впровадження інтегрованої системи обліку дозволить підвищити рівень інформаційного та аналітичного забезпечення процесу управління чинниками, що впливають на ефективність сільськогосподарського виробництва. Що дозволяє забезпечити ефективне функціонуванню облікової системи і надає можливість за відповідного технічного, програмного забезпечення обліку, що охоплює усі аспекти господарської діяльності організації. Узагальнення тенденції у формуванні облікових систем організацій – це створення автоматизованої системи інформації, побудова аналітичного обліку витрат за деталізованими об'єктами обліку, їх диференціювання в системах обліку за різними ознаками, інтеграція із іншими видами обліку: технологічними (агрономічним, ветеринарним) та оперативно-технічним.

### **3.2. Рекомендації щодо удосконалення організації та методики обліку витрат у фермерських господарствах**

Необхідність розробки рекомендацій з удосконалення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах зумовлюється тим фактом, що: «зараз виникає нагальна потреба у формуванні якісної інформаційної бази щодо обсягів та вартості виробництва сільськогосподарської продукції на основі облікової інформації. Інформація про факти господарської діяльності фіксується в первинних документах, тому дані в цих джерелах мають відобразитися в тому обсязі, який необхідний для прийняття оптимальних рішень в умовах діяльності аграрних товаровиробників» [45].

Однією із проблем організації та ведення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах є наявність недоліків в системі документального оформлення витрат. З метою усунення цієї проблеми необхідно внести певні зміни до документів, що ними оформлюється витрати фермерських господарств та вихід готової продукції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Напрямки удосконалення документального оформлення фінансового обліку витрат фермерських господарств

Документ	Пропозиції щодо удосконалення	Результат упровадження пропозиції
Обліковий лист тракториста-машиніста	Доповнити показниками недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простоїв з вини працівника	Дасть змогу здійснювати нарахування заробітної плати комбайнерам, яка буде враховувати реальні втрати зерна під час його збирання
Талони, путівки, реєстри, щоденник надходження сільськогосподарської продукції	Єдиний документ «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» з реквізитами щодо обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур	Зменшиться кількість первинних документів з однаковими реквізитами, що приводить до дублювання облікової роботи
Відомість руху зерна	Доповнити показником «Засміченість зерна»	Дасть змогу визначати клас зерна для обліку його якості
Акт про сушіння, сортування продукції рослинництва, акт про переробку продукції рослинництва	Об'єднати в один документ «Акт про сушіння, сортування і переробку продукції рослинництва»	Скоротить кількість первинних документів щодо операції, виконуваної в одному структурному підрозділі
Відсутній документ для відображення стану зберігання продукції	«Акт обліку та контролю збереження зернопродукції» з реквізитами: кількість і якість зернопродукції під час оприбуткування та за результатами контролю виявлені втрати, причини їх виникнення та винні особи	Призначений для обліку і контролю кількості та якості продукції зернових культур на стадії їх зберігання
Відсутній документ для первинного обліку зерновідходів	Накладна на зерновідходи	Призначений для визначення результатів зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів
Відсутній документ для оптимізації проведення збиральної кампанії	Звіт щодо використання зернозбиральної техніки з реквізитами: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їх причин	Дасть змогу оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів з одного поля на інше, враховуючи місце розташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових

Паралельно з удосконаленням первинного обліку витрат на вирощування зернових культур для управління фермерським господарством важливо те, що існує також можливість отримання управлінцями аналітичної інформації на пряму із системи обліку. Тому багато дослідників займаються пошуком напрямів удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на вирощування продукції рослинництва. Зокрема, Г.С. Макарова та В.В. Мушта рекомендують «деталізувати рахунки обліку витрат та виходу готової продукції, що дасть змогу посилити контроль за формуванням виробничої собівартості виробленої продукції та здійснити автоматизацію обліку для оперативності прийняття рішень в умовах зростання обсягів інформації тощо» [56, с. 527-533].

Загалом, ми погоджуємося з вищезазначеними авторами, що облік витрат на вирощування зернових культур має здійснюватись за їх видами. Це важливо для сільськогосподарських підприємств, які отримують різні види продукції із зернових (основну, побічну та супутню) і реалізують їх усі без використання у тваринництві. Відсутність детального обліку витрат на вирощування зернової продукції та її наявність за видами ускладнює вибірку інформації про наявність або реалізацію певного виду продукції (основної, побічної або супутньої) у разі необхідності. У таких випадках аналітичний облік зазвичай ведеться за видами продукції, а не за культурами, і обліковець може надати керівнику інформацію про обсяги продажу зернових, зернових залишків або соломи лише на умовній основі.

Однією з проблем є те, що аграрні підприємства, в тому числі і фермерські господарства, повинні продовжувати вести облік передачі готової продукції з поля на переробку та включення результатів переробки відповідно до даних "Відомості про сортування та сушіння продукції рослинництва (форма № 82)", оскільки без відкриття додаткових субрахунків до рахунку 271 "Готова продукція рослинництва" керівництво агропідприємств не може отримати з системи бухгалтерського обліку інформацію про бункерну вагу зібраних зернових та вагу зернових після переробки.

Для подолання цих недоліків та покращення інформативності обліку готової зернової продукції необхідно відкрити четверту категорію рахунків до субрахунку 271 "Готова продукція рослинництва" за видами продукції та окремий рахунок для обліку бункерної ваги готової продукції (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2**

**Запропонований робочий план рахунків для відображення результатів обліку витрат і виходу готової продукції зернових культур**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку (аналітичний облік)
код	назва	код	назва	код	назва	
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	271	«Готова продукція рослинництва»	2711	Зерно на складі	У розрізі культур
				2712	Зерно, передане на доробку	У розрізі культур
				2713	Зерно повноцінне після доробки	У розрізі видів зерна за культурами
				2714	Супутня продукція (придатні зерновідходи)	У розрізі видів зерна за культурами та рівнем придатності
				2715	Побічна продукція	За видами продукції

Запровадження запропонованих субрахунків дозволить керівництву фермерських господарств у будь-який момент отримати інформацію про бункерну вагу зібраних зернових за всіма культурами, наявними в господарстві, кількість зібраних зернових за вагою після доробки, кількість зерновідходів різних категорій придатності та кількість побічної продукції (соломи, стебел, соломи тощо).

Така інформація також вимагається від сільськогосподарських підприємств для складання звіту за формою № 29-сг (річна) "Звіт про посіви сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду та їх валовий збір". У першій частині згаданого звіту, у графах 3 та 4, необхідно вказати кількість продукції кожної культури, у початково отриманій вазі та у вазі після переробки. Без такої деталізації цю інформацію можна взяти лише з первинних документів, на складання яких витрачається значна кількість часу.

За умови застосуванні цих субрахунків для обліку цільного зерна та зерновідходів на підставі "Документів на сортування та сушіння зернових культур" (форма № 82), вартість цільного зерна та мертвих відходів, що містяться у зерновідходах, повинна бути "сторнована" з вартості зерна, відправленого на переробку, відповідно до обраного методу.

Ще однією проблемою обліку витрат у фермерських господарствах є неузгодженість вимог чинних нормативних документів певного рівня, зокрема і щодо переліку умов визнання готової продукції рослинництва. Так, у Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 наводяться чотири умови визнання готової продукції рослинництва, тоді як у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено тільки дві умови її визнання, а саме як «можливість отримати від використання продукції економічні вигоди та можливість достовірного визначення її вартості, в яких умовою визнання готової продукції є можливість здійснити її достовірну оцінку» [96].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надано визначення «пріоритетність оцінки готової продукції, виходячи з її історичної (фактичної) собівартості, тому пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання, тобто оцінка готової продукції за виробничою собівартістю» [32].

За П(С)БО 9 «Запаси» «готову продукцію під час її оприбуткування оцінюють, виходячи із її фактичної собівартості» [97]. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає «здійснювати оцінку сільськогосподарської продукції за її первісного визнання за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [96].

Різні підходи в законодавстві вимагають зазначення методики оцінки готової продукції рослинництва для її оприлюднення в наказі про організацію бухгалтерського обліку кожного сільськогосподарського суб'єкта.

Якщо підприємство вирішує оцінювати готову продукцію за виробничою собівартістю, то зернові продукти, визнані у звітному періоді, оцінюються за

плановими витратами і коригуються до фактичної вартості на кінець року шляхом амортизації різниць у собівартості.

Витрати на виробництво зерна часто нероздільні. Для розрахунку їх витрат сума витрат на заготівлю в певному порядку розбивається на окремі продукти.

Дефіцит детального обліку зернової продукції за видами утворює труднощі, коли необхідно відібрати інформацію і про наявність чи продажі того чи іншого виду продукції (основний продукт, вторинний продукт чи супутній). Дані про зібрану бункерну масу зерна у розрізі всіх сільськогосподарських культур за аналізованими розрахунками, які вирощені у агропідприємстві, кількість зібраного зерна за масою після обробки, наявність зернових відходів різного призначення та побічних продуктів (соломи, стебла тощо) у формі Інформаційної підготовки звіту за формою ф. № 29– сг (щорічна), «Звіт про площі та валові збори польових культур, плодів, ягід та винограду». Розгляд впровадження — це завершення процесу виробництва готової продукції на агропідприємствах, а саме фермах.

Процес реалізації є завершенням процесу виробництва готової продукції в аграрних підприємствах.

Зустрічаються певні невизначеності стосовно визнання доходів. Наприклад, щодо реалізації продукції у П(С)БО 15 «Дохід» наведені неоднозначні «умови визнання доходу:

- передання покупцю ризиків і винагород від володіння продукцією;
- імовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією продажу» [93].

Сільгоспідприємство не завжди може виконати усі зазначені умови, які викладені у П(С)БО 15 «Дохід» для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами: залежно від особливостей здійснюваних операцій потрібно самостійно вибирати метод відображення доходу й відмічати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді в обліковій політиці підприємства.

Отже, «для раціональної організації обліку готової продукції та реалізації в сільському господарстві треба:

- врахувати інваріантність законодавчо–нормативної бази щодо визнання відповідних доходів та витрат;
- використовувати галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів;
- формувати масив аналітичних даних для складання галузевої статистичної, фінансової та управлінської звітності» [80].

Проблемами «в обліку готової продукції сільського господарства, які можуть бути підставою для вільного трактування бухгалтерами та контролюючими органами є:

- вирахування справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції базується на цінах активного ринку (при цьому його підтвердження і види наразі відсутні, та заздалегідь невідомо, де саме агропідприємство передбачає продавати цю продукцію;
- признання контракту обтяжливими для оцінки сільськогосподарської продукції за договірними цінами;
- визначення первісної оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, які складно практично оцінити» [5, С. 20].

При відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції здійснюється за такими умовами:

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, які також незрозуміло ким і чим визначаються;
- додатковими показниками, що характеризують рівень цін сільськогосподарську продукцію, перелік яких встановлюється підприємством чи контрольними органами, не регламентовано.

Таким чином, можна виділити наступні «завдання регулювання фінансового забезпечення витрат в рослинництві:

- своєчасне й повне відбиття всіх витрат на виробництво окремих видів культур або групи культур, робіт незавершеного виробництва;

- контроль за правильним, раціональним використанням насіння, органічних і мінеральних добрив, засобів на оплату праці, сільськогосподарської техніки, робіт автотранспорту й інших допоміжних виробництв;
- своєчасне й повне оприбуткування продукції з оформленням відповідних документів;
- перевірка виконання планів і завдань по витратах і одержанню продукції;
- виявлення відхилень від установлених норм витрат відповідно до технології виробництва з метою вишукування резервів зниження витрат;
- визначення результатів виробничої діяльності по культурах, групах культур і організації в цілому;
- надання інформації для визначення фактичної собівартості продукції» [5, С. 20].

Від правильного розв'язку зазначених питань значно залежить реальність витрат підприємства окремих видів продукції рослинництва а також величина прибутку від їхньої реалізації.

Важливою ділянкою налагодження ефективної системи обліку витрат і виходу готової продукції рослинництва у фермерських господарствах є організація, методика і оцінка незавершеного виробництва, яке є частиною його оборотних коштів і суттєво впливає на достовірне формування фактичної собівартості готової продукції. Незавершене виробництво виникає коли технологічний етап виробництва продукції займає кілька термінів і не збігається за періодом із закінченням цих періодів.

Іншим об'єктом обліку витрат у рослинництві є види сільськогосподарських робіт, що плануються під урожай наступного року, які потім залишаються на наступний рік, як кінцевий залишок незавершеного виробництва. Методичними рекомендаціями №132 передбачено, що «кожне підприємство, з огляду на організаційно-технологічні особливості своєї роботи та галузеву специфіку рослинництва, до таких сільськогосподарських робіт: посів озимих зернових на зелений корм і силос; посів озимих зернових на зерно; підняття зябу; посів ово-

чевих культур на зиму; лущення стерні (без зяблевої оранки); внесення органічних добрив; снігозатримання (у IV кварталі); догляд за багаторічними травами посіву минулих років; внесення мінеральних добрив; посів багаторічних трав весною та восени звітного року; догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року; роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ; вапнування та гіпсування земель; первинне окультурення меліоративних земель; підготовка теплиць; підготовка парників; зрошення; осушення; витрати на утримання меліоративних споруд, витрати на утримання ползахисних смуг та інші роботи незавершеного виробництва» [66].

Водночас Методичними рекомендаціями з інвентаризації № 37 крім уже зазначених видів сільськогосподарських робіт, «незавершене виробництво існує в плодкових розсадниках до яких відносять: зяб і пари, підготовлені під закладання насаджень, посіви звітного року, що ще не дали сходів, також шпалери і плантації закладання осені звітного року; плантації з посадковим матеріалом, що залишається в незавершеному виробництві (сіянці, саджанці, які повинні залишатися в розсаднику для дорощування). У такий спосіб у плодкових розсадниках відносять до незавершеного виробництва вартість сіянців і саджанців, що залишилися в розсаднику для подальшого вирощування до необхідних технічних умов, а також всі затрати за посівами звітного року, які ще не дали сходів» [63].

У такий спосіб, з урахуванням галузевих особливостей своєї роботи сільськогосподарські підприємства повинні визначати перелік сільськогосподарських робіт, що організують незавершене виробництво в рослинництві, представив це в наказі про облікову політику агропідприємства.

Об'єкти обліку витрат характеризують і організацію аналітичного обліку. По окремій роботі ведеться аналітичний облік витрат під урожай наступного року, саме який агропідприємство самостійно створює та фіксує у обліковій політиці.

Якщо відомо, за якою культурою ведеться робота, наприклад: «Пшениця озима під врожай наступного року», «Озиме жито під врожай наступного року», то також відкриваються аналітичні рахунки щодо посівів.

Усі витрати на незавершені роботи аналітичної бухгалтерії обліковуються по тому ж самому переліку статей, що і витрати на поточний урожай календарного року. Незавершені роботи будуть поділені в наступному році. Також, якщо відомо, під якими культурами проводилися роботи, витрати будуть списані безпосередньо на відповідні рахунки.

Тому для кожного аграрного підприємства з урахуванням статей обліку витрат у незавершеному виробництві в наказі про облікову політику підприємства доцільно вказати, яким чином буде здійснюватися аналітичний облік незавершеного виробництва та номенклатуру статей.

У більшості випадків ці сільськогосподарські роботи проводяться під урожай наступного року, який не рекомендують віднести до конкретної культури, тому що на момент їх проведення поки незрозуміло, до якої саме культури вони належать (оранка в ярих посівах, органічні добрива, снігосховище тощо).

Витрати на сільськогосподарські роботи минулого року рекомендується відняти від поточних витрат шляхом розподілу. Ці витрати розраховуються за кожною позицією щодо реальної посівної площі кожної культури строком не пізніше 1 липня, якщо відомо, що ця площа займає та чи будь-яка інша культура. Для цього проводиться особливий розрахунок, в якому в структурі накладної відображається сума супутньої вартості праці по кожному виду робіт. Розрахувати витрати на 1 га (всього та за статтями), помножити на фактичну площу, яка знаходиться під врожаєм, і визначити суму витрат на збирання.

Розподіл витрат потрібен для кожної статті для розрахунку компонентів витрат минулого та календарного років для конкретної культури та визначення даних, необхідних для проведення аналізу витрат на виробництво рослинництва.

Тому, для всіх сільськогосподарських підприємств, враховуючи організаційно-технологічні характеристики його діяльності, доцільно вказати в документі з організації бухгалтерського обліку розподіл витрат на агротехнічні роботи під майбутній урожай, які не можливо буде прорахувати і віднести до конкретного врожаю. Частина витрат таких як: на оплату праці, на збирання врожаю в наступні сезони може стосуватися багаторічної продукції (витрати на посів багаторічних трав, витрати на вапнування ґрунту тощо). Ці витрати розподіляються рівними частинами між культурами, які вирощуються на окремих ділянках протягом певного періоду. Тому рекомендується, щоб витрати, щодо посіву багаторічних трав (витрати на обробіток ґрунту, посів трав, витрати на їх посів та інші одноразові витрати), що включаються в поточні роботи, рівними частинами розподілялися за роками терміну експлуатації культур (2-4 роки), для яких необхідно розраховувати розподіл цих витрат, якщо база розподілу відповідає терміну (роки) експлуатації.

Згідно із ст. 8 п. 16 Методичними рекомендаціями №132 «витрати на вапнування і гіпсування земель відносять до витрат майбутніх періодів» [66]. Проте в додатку до Методичних рекомендацій №132 «такий вид робіт (витрати на вапнування та гіпсування земель) передбачено відносити до незавершеного виробництва [66]. Неузгодженість нормативно-правового регулювання обліку витрат під такий вид робіт надає можливість агропідприємству самостійно обирати як здійснювати їх розмежування. Якщо, тривалість дії вапна та гіпсу становить 5–7 років, то витрати на вапнування та гіпсування ґрунтів, які реалізують за рахунок власних коштів, рекомендують відносити на сільськогосподарські культури за статтями однаково равних до зайнятих площ протягом календарного строку.

Таким чином, якщо в господарствах є витрати на оплату праці, які відносяться на майбутні періоди, що стосуються продукції декількох періодів, то в наказі про облікову політику доцільно вказати порядок їх поділу: для витрат, пов'язаних із посівом багаторічних трав – з урахуванням строків служби устано-

вок, які компанія встановила самостійно; для вапна і гіпсу - з урахуванням їх тривалості.

На законодавчому рівні не враховано також і розмежування поточних і майбутніх витрат, які здійснюються на поліпшення природних сінокісних лугів, на створення культурних пасовищ (диски, посів трави, внесення добрив, витрати на насіння), що дає підприємству право визнавати їх при формуванні облікової політики, в якій визначаються такі моменти: до яких витрат (незавершених виробництва чи витрат майбутніх періодів), як здійснюється організація їх обліку, порядок розподілу таких витрат з урахуванням облікові пропозиції сільськогосподарських послуг.

Прямі витрати під майбутній врожай діляться на окремі культури або видів робіт. Такі витрати включають витрати на зрошення та осушення земель, утримання захисних смуг. Рекомендовано, яка частина витрат на зрошення, що не може бути безпосередньо розподілена на рослини (непрямі витрати на зрошення), була зарахована на окремий рахунок і розділена окремо поміж бухгалтерськими службами рослин, що відноситься до зрошуваних гектарів, саме для яких проводиться окремий розрахунок. Якщо в певні роки із-за кліматичних умов зрошення не проводилося, то наявні витрати на зрошення рекомендують розподілити між посівами рівними долями площі, що зрошується. Наполягають реєструвати витрати на осушення також, як і витрати на зрошення, і відносити їх до обліку врожаю.

Рекомендовано вказувати порядок розподілу для кожної окремої сільськогосподарської операції, яка характеризує витрати на збирання врожаю в майбутні періоди і розподіляється поміж декількома сільськогосподарськими культурами або видами робіт у визначеному порядку обліку операцій.

Відповідно до Методичних рекомендацій №132 рекомендовано оцінювати вартість незакінчених робіт для фермерських господарств із зазначенням реальної вартості продукції, сировини, матеріалів та реальних витрат на оплату праці, робіт, послуг, що знаходять відображення в наказі про облікову політику.

Вважаємо за доцільне, з огляду на особливості рослинництва та відсутність врегулювання їх правового обґрунтування, щоб агропідприємства відображали в Наказі про облікову політику в частині незавершеної продукції в рослинництві наступні дані:

- види (перелік) сільськогосподарських робіт, що формують незавершене виробництво в рослинництві;
- організація аналітичного обліку незавершеного виробництва;
- документація та послідовність розподілу витрат на збирання врожаю наступних періодів, які підлягають віднесенню до кількох культур або видів робіт;
- номенклатура статей витрат;
- оцінка незавершеного виробництва;
- документація та порядок розподілу витрат на роботу в рамках збору врожаю наступних періодів щодо виробництва кількох років.

Заразом залишається незрозумілим врегулювання таких витрат, як витрати на вапно та штукатурку, витрати на покращення природних сінокосів та створення культурних пасовищ. Ці витрати необхідно розглядати як нараховані витрати або як незавершене виробництво. Розмежування цих витрат залежить від рішення відповідальної особи і є частиною наказу про ведення бухгалтерського обліку агропідприємства.

### **Висновки до розділу 3**

Особливості виробничого процесу у фермерських господарствах чинять вплив і на організацію виробничого обліку, що зумовлює застосування процесного типу обліку витрат, об'єктами якого є етапи технологічного процесу, що надає можливість контролювати та аналізувати собівартість на рівні виконання кожного технологічного етапу та сумісність облікових і планових даних.

Аналіз елементів облікової системи фермерських господарств виявив, що у загальній системі деякі види обліку не розділені, застосовується єдиний план рахунків, спостерігається малий зв'язок між бухгалтерським, оперативним та технічними видами обліку, в обліку дублюються дані з звітів у зведений виробничий звіт та облікові реєстри. Така побудова обліку витрат пристосована лише для перевірки виконання планових показників та забезпечує тільки незначний рівень аналітичних запитів керівництва. Проте сьогодні структура облікової системи має бути підпорядкована стратегічним, адміністративним та оперативним цілям підприємства. Для досягнення цієї мети необхідним є запровадження інтегрованої системи фінансового та управлінського обліку, що реалізується в рамках загальної системи бухгалтерських рахунків та їх кореспонденції.

Впровадження інтегрованої системи обліку дозволить підвищити рівень інформаційного та аналітичного забезпечення процесу управління чинниками, що впливають на ефективність сільськогосподарського виробництва. Узагальнення тенденції у формуванні облікових систем фермерських господарств – це створення автоматизованої системи збору та обробки інформації, побудова аналітичного обліку витрат за деталізованими об'єктами обліку, їх диференціювання в системах обліку за різними ознаками, інтеграція із іншими видами обліку: технологічними (агрономічним, ветеринарним) та оперативно-технічним.

Однією із проблем організації та ведення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах є наявність недоліків в системі документального оформлення витрат. З метою усунення цієї проблеми необхідно внести певні зміни до документів, що ними оформлюється витрати фермерських господарств та вихід готової продукції. Паралельно з удосконаленням первинного обліку витрат на вирощування зернових культур для управління фермерським господарством важливо те, що існує також можливість отримання управлінцями аналітичної інформації напряму із системи обліку.

Ще однією проблемою обліку витрат у фермерських господарствах є неузгодженість вимог чинних нормативних документів певного рівня, зокрема і

щодо переліку умов визнання готової продукції рослинництва. Різні підходи в законодавстві вимагають зазначення методики оцінки готової продукції рослинництва для її оприлюднення в наказі про організацію бухгалтерського обліку кожного суб'єкта сільськогосподарської діяльності.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження особливостей організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах дозволило зробити такі висновки:

1. Розуміння значення категорії «витрати» для цілей бухгалтерського обліку відрізняється від розуміння цієї категорії в економічному сенсі. Економічна цінність будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукту, дорівнює його вартості для всіх можливих найкращих способів використання. Поняття економічних витрат пов'язане з тим, що ресурси обмежені щодо кількості варіантів їх використання. З точки зору бухгалтерського обліку, витрати — це лише конкретні витрати ресурсів.

2. Роль і значення витрат у житті будь-якого суб'єкта діяльності є безсумнівною. При цьому, лише належним чином організована система обліку витрат може забезпечити відображення реальних результатів діяльності суб'єкта господарської діяльності. Також важливе значення має вибір та обґрунтування підходів до класифікації витрат, оскільки це визначає правильність організації системи їх управління.

3. Особливості ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах включають: бухгалтерський облік у таких господарствах веде його голова чи один з членів господарства, які не досить добре розуміються на обліковій праці, ці господарства здійснюють окремі специфічні господарські операції, які на іншим суб'єктам господарювання не притаманні, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю, що має свою специфіку.

4. Проведений аналіз нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку витрат у фермерських господарствах засвідчив, що деякі норми чинного законодавства з цих питань залишаються суперечливими, неефективними та складними у використанні.

5. Аналіз елементів облікової системи фермерських господарств виявив, що у загальній системі деякі види обліку не розділені, застосовується єдиний план рахунків, спостерігається малий зв'язок між бухгалтерським, оперативним та технічними видами обліку, в обліку дублюються дані звітів. Така побудова обліку витрат пристосована лише для перевірки виконання планових показників та забезпечує тільки незначний рівень аналітичних запитів керівництва. Проте сьогодні структура облікової системи має бути підпорядкована стратегічним, адміністративним та оперативним цілям підприємства. Для досягнення цієї мети необхідним є запровадження інтегрованої системи фінансового та управлінського обліку.

6. Основною метою створення інтегрованої системи обліку є отримання даних для оперативного прийняття управлінських завдань щодо зниження різних ризиків та підвищення ефективності діяльності фермерського господарства. Така інтегрована система обліку повинна включати такі чотири складові: інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, стратегічне планування, спрямоване на вдосконалення агробізнесу, аналіз та контроль реалізації управлінських завдань, систему внутрішнього контролю.

7. Використання здатного до інтеграції варіанта обліку має ряд переваг: зменшуються трудовитрати, пов'язані з дублюванням даних; за рахунок первинного і системного контролю забезпечується високий рівень правдивості облікових даних; збільшується швидкість збору інформації та отримання необхідних звітних документів. В інтегрованій обліковій системі реалізується прямий та зворотний зв'язок поміж видами бухгалтерського та оперативно-технічного обліку, а також функціонують види економічного контролю, короткострокового та довгострокового планування.

8. Однією із проблем організації та ведення фінансового обліку витрат у фермерських господарствах є наявність недоліків в системі документального оформлення витрат. З метою усунення цієї проблеми необхідно внести певні зміни до документів, що ними оформлюється витрати фермерських господарств та вихід готової продукції

9. Завдання фінансового обліку витрат на вирощування продукції рослинництва включають своєчасна та повна фіксація понесених витрат на вирощування окремих видів культур або групи культур, робіт незавершеного виробництва; контроль за використанням насіння, добрив, сільськогосподарської техніки, інших допоміжних виробництв, нарахуванням оплати праці; своєчасне й повне оприбуткування продукції рослинництва; визначення результатів виробничої діяльності по культурах, групах культур і організації в цілому. Від правильного розв'язання зазначених питань значно залежить реальність витрат на вирощування окремих видів продукції рослинництва, а також величина прибутку від їх реалізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. Економічна теорія та історія економічної думки. 2007. №5. С. 3–7.
2. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Національний аграрний ун-т. К., 2005. 21с.
3. Безверхня Ю.В. Управлінський облік витрат підприємств аграрної галузі. Соціально-економічні засади формування економічної системи України: колект. моногр. За ред. доктор економічних наук, професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочінський М.М.», 2019. С. 225-230.
4. Безверхня Ю.В. Ціноутворення на підприємствах АПК в аспекті управлінського обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (4). С.18-24.
5. Безверхня Ю.В. Управління витратами фінансової й інвестиційної діяльності. *Науковий журнал "Молодий вчений"*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 9 - 13
6. Білоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4,5.
7. Бірюк О. Г. Незавершене виробництво рослинництві як елемент облікової політики сільськогосподарського підприємства. *Формування ринкової економіки*. 2015. № 33. С. 479-485.
8. Бондаренко Н. М., Різченко Н. В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С. 76–82. DOI: [10.32702/2306-6806.2019.11.76](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.11.76)
9. Бруханський Р. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.

10. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 „Облік і аудит”. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448с.
11. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : Підручник. 4-те вид., перероб. і допов. За ред. проф. М.Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2007. 979 с.
12. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : теорія і практика Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с. ISBN 978-966-494-011-2
13. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник Житомир: ЖІТІ, 2006. 832 с.
14. Вороніна В.Л., Черниш В.В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Частина I. 277 с.
15. Гайворонський В. М., Жушман В.П. Аграрне право України: Навчальний посібник. Харків: Право, 2003р. 240 с.
16. Галицький О.М. Шляхи удосконалення обліку зернових культур в сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2013. № 21. С. 46-50.
17. Герасимчук І. Облік господарських операцій з зерном у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2004. №19. с.2-5.
18. Гнатишин Л., Прокопишин О., Чумак М. Організація системи первинного обліку в зерновиробництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. Серія: Економіка АПК. 2014. № 21 (1). С. 84—91.
19. Голюков О.І., Миколаєва Н.А. Основи класифікації і методи управління витратами в системі стратегічного управлінського обліку. *Азимут наукових досліджень: економіка і управління*. 2014. № 1. С. 26–30.
20. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с. URL: <https://bookzone.com.ua/books/73598-upravlinskiy-oblik-pidruchnik/>

21. Голуб Н.О. Фінансовий облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Chem\\_Biol.Npkau/econ/2012\\_143/files\\_14](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol.Npkau/econ/2012_143/files_14), 3.
22. Гончарук І.В., Томашук І.В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання ресурсного потенціалу сільських територій. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С. 52-62.
23. Горкавий В.К., Герасименко Ю.С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Харків, 2015. 239 с.
24. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
25. Грачова Р. Бухгалтерський облік за спрощеною формою. URL: <http://buhlabaz>.
26. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. Собівартість і проблеми калькуляції продукції скотарства. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С. 37–41.
27. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2016. № 1 (23). С. 6-13.
28. Дубініна М.В. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія : Економічні науки*. 2013. Вип. 34. Ч. 1. С. 138-143.
29. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік як джерело інформації в системі інформаційного забезпечення економіки України. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2010. № 1 (51). С. 46-50
30. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник. К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. 368 с.
31. Жук В.М., Мельничук Б.В., Панадій О.П. Облік витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Київ, 2017. 144 с.

32. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 - XIV від 16 липня 1999 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
33. Закон України «Про господарські товариства» URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
34. Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993 № 3116-XII тощо.
35. Закон України «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років» від 18.01.2001 року № 2238-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2238-14>.
36. Земельний кодекс України URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
37. Ілляшенко К.В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету*. Харків: ХНАДУ, 2016. Т.1. №4 (15). С. 9-13
38. Інструкція з обліку продукції та матеріалів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 16.05.1977 р. № 269\$1. URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
39. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.10.99 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
40. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств": Наказ Держстату від 06.11.2007 р. № 403. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>.
41. Іщенко Я.. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, [S.l.], n. 3-4, p. 26-36, mar. 2020. ISSN 2410-9274. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/419/457>.

42. Кадацька А.М. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 21. 2018. С. 666-670.
43. Калетнік Г. М., Пришляк Н. В. Виробництво та сертифікація органічної продукції: досвід США. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С. 7-22.
44. Касич А. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2016. № 11(188). С. 33-36.
45. Качмар О.В. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. *Ефективна економіка*. № 9, 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3367>
46. Коваль Л.В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*, 2018, №5. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/tPES7WCvo42HCleDyQkL.pdf>
47. Ковальчук Т.М. Управлінський облік – інтегрована система інформації оперативного економічного аналізу і управління. *Збірник доповідей міжнародної наукової конференції*. Житомир: ЖІТІ, 2000.
48. Коміренко Л.В. Документальне оформлення надходження зернової продукції від урожаю та облік її на складі. *Облік і фінанси АПК.-2004.-№2.-с.34-39*.
49. Костякова А.А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 147-150.
50. Крушельницька О.В. Управління матеріальними ресурсами : навч. посібник. Київ : Кондор, 2008. 162 с.
51. Кухарський М., Гулик З. До питання обліку виробничих запасів і продукції с-г виробництва в сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарств*. 2005. №8. с.6-8.

52. Лавриненко Л. Облік витрат і виходу продукції рослинництва. *Баланс Агро*. 2004. № 14. с.25-27.
53. Лавриненко Л. Первинний облік надходження продукції рослинництва. *Баланс Агро*. 2005. №13. с.5-8.
54. Лень В.С., Гавриленко В.В. Звітність підприємства: Підручник.К.: Каравела, 2010. 672 с.
55. Мазур В. А., Ковальчук С. Я. Специфіка ринку органічної продукції: національний та європейський аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 7-18.
56. Макарова Г.С., Мушта В.В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск № 3. С. 527-533.
57. Маліновська І. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. Ефективність бізнесу в умовах трансформації економіки. URL:<http://conf-cv.at.ua/forum/50-415-1>
58. Маркіна І.А. Вороніна В.Л. Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами: *Економіка та підприємництво*, 2020 р., № 4 (115)140-143
59. Маркіна І.А., Лень В.В., Шапка В.О.Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. Актуальні проблеми інноваційної економіки. Харків: ХНТУСГ, 2019. № 3.С. 83–88.
60. Мельничук Я.П. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження. *«Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування*. № 2(76), 2016. С. 27–32.
61. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73. URL: [zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ “Ліга”. – 2006–2010.

63. Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах: Лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. №37-27-12/14023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03>

64. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Авторський колектив: Л.К. Сук, П.Л. Сук, Б.В. Мельничук. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 12. С. 6-60.

65. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах від 02.07.2001 р. № 189. URL: [www.dtkk.com.ua](http://www.dtkk.com.ua).

66. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. № 132. Київ: Міністерство аграрної політики України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

67. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2011 № 720. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

68. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

69. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25 червня 2003 року № 422. URL: <http://uazakon.com>

70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 41 (МСБО 41) «Сільське господарство» від 01.01.2012 р. № 929\_027 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027)

71. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг URL: <http://www.apu.com.ua>.

72. Міщенко В.С. Методичні підходи до калькуляції собівартості продукції скотарства. *Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова*. 2016.Т. 21. Вип. 7-2 (49). С. 62-65.
73. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. №9. С.29-34
74. Нагорнюк О.П. Формування виробничих витрат в галузі тваринництва в умовах нестійкої цінової кон'юнктури ринку. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 3. С. 201-206.
75. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України 05 квітня 2019 року № 177 «Про створення сімейного фермерського господарства»
76. Нападовська Л.В. Управлінський облік. К.: Книга, 2004. 544 с.
77. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. К.: Кондор, 2005. 503 с.
78. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник. К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.;
79. Облікова політика підприємства: навч. Посіб. за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.М. Київ, в-во ТОВ «ЮР-АГРО-ВЕСТА», 2007. 326 с.
80. Огійчук М.Ф. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. К.: Аграрна освіта, 2001р. 605 с.
81. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. №6. С.24-33
82. Олійник Т.І., Крот Ю.О. Собівартість сільськогосподарської продукції та методичні засади її визначення. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 4. С. 3-8.
83. Органічна Україна в інфографіці. URL: <http://agroportal.ua/ua/publishing/infografika/organicheskayaukraina-v-infografike/> (дата звернення: 05.09.2021).

84. Осіпчук Г.С. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів підприємства. *Вісник ЖНАЕУ*. 2011. Т. 2, № 1. С. 343–355.
85. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
86. Павелко О. В. Теоретичний аспект дослідження сутності поняття «дохід» та особливості його класифікації. Наукові записки. Серія «Економіка». Фінансова система України. 2018. Ч. 1 (Вип. 10). С. 285–293.
87. Панадій О.П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини). *Облік і фінанси*. 2016. № 1(71). С. 45-55.
88. Пилявець В. М. Методичні підходи до здійснення контролю за станом бухгалтерського обліку на фермерських господарствах. Збірник національного аграрного університету. 2010. Вип. 5, Т. 2. С. 74-78.
89. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
90. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Каравела, 2010. 480 с. 37
91. Податковий кодекс України від 02.12.10р. № 2755 – ІУ. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
92. Подолянчук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 04.09.2021).
93. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, право*. 2014. № 2. С. 18-22.

94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

98. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ від 05.06.1995 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

99. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

100. Попович Г.В. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності. 2011. URL : [http://15\\_APSN\\_2011/Economics/14\\_87797.doc.htm](http://15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm)

101. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 11. С. 109-124.

102. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: [zakon4.rada.gov.ua](http://zakon4.rada.gov.ua).

103. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини: Закон України від 03.09.2013р. № 425-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18>.

104. Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців. – закон України від 15.05.03 №755 URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

105. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07>.

106. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>.

107. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції: Закон України від 10.07.2018 р. №2496-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> (дата звернення: 05.09.2021).

108. Про фермерське господарство: Закон України прийнятий Верховною Радою від 19.06.2003 №973-IV.

109. Проданчук М.А. До методики визначення фінансових результатів у селянських (фермерських) господарствах. Економіка АПК. 2002. № 5. С. 80-85.

110. Проскурня С.С., Голуб Н.О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. №10 (4). С. 156-160.

111. Радченко О.Д., Гироль С.В. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств. Економіка АПК. 2008. №10. С. 73-77.

112. Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати». Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 17. С. 420-424.

113. Рябенко Р. Облік витрат та визначення собівартості зернових культур. Виробництво продукції: ідеальний облік на всіх етапах: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс». 2016. № 17. С. 72-76.

114. Сас О.О. Удосконалення методики планування й обліку в галузі скотарства. *Економіка АПК*. 2015. № 1. С. 106-112.
115. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf)
116. Славкова О.П., Кириченко Є.Р. Проблемні питання визначення собівартості продукції тваринництва. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2018. Вип.33. С. 125-130.
117. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеев, О. Сніжко; за ред. Я. Ковторєва. Харків: Фактор, 2009. С. 58.
118. Слюсарчук Л.І. Особливості обліку готової продукції суб'єктів малого підприємництва. *Економіка АПК*. 2003. №2. с.104-108
119. Стан галузі та перспективи розвитку рослинництва // Уманський Національний Університет Садівництва. URL: <https://crops.udau.edu.ua/ua/navchannya/cikavo/stan-galuzi-ta-perspektivi-rozvitku-roslinnictva.html>
120. Статут Селянського (фермерського) господарства «МАКИДА АНАТОЛІЙ ІВАНОВИЧ», затверджений Рішенням Загальних зборів № 5 від 13.07.2021 р.
121. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. с.2-18.
122. Сук Л., Сук П. Калькуляція в бухгалтерському обліку *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2003. №4. С.2-4.
123. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Знання, 2012. 647 с.
124. Телегунь М.І. Облік продукції с-г виробництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2001. №2. с.10-12.
125. Типові форми первинних документів для сільського господарства: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 13.12.1977 р. № 269-2. URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

126. Ткаль Я.С. Витрати на виробництво як економічна категорія та їх регулювання при веденні бухгалтерського обліку. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 1 (8). Т. 1. Полтава: ПДАА. 2014. С. 316–322.
127. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. К.: Алерта, 2006. 1080 с.
128. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
129. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М.Ф. Огійчука. К.: Алеута, 2009. 1056 с.
130. Хомин П.Я., Камлик М.І. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник для вузів. К.: Атіка, Літера ЛТД, 2002р. 352 с.
131. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 288 с.;
132. Цаль-Цалко Ю. С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 70–77.
133. Чабанова Н. В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. К.: ВЦ «Академія», 2007. 704 с.
134. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: пер.с англ. СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999.
135. Шваб В.Н. Вдосконалення звітів про рух матеріальних цінностей та книги складського обліку. *Планування та облік*.-2002.-№2.
136. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посіб. К.: Каравела, 2005. 568 с.
137. Швая Г.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління рухом готової продукції підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансово-економічною безпекою в умовах європейської інтеграції: Матеріали конференції, (м. Харків, 1-25 квітня 2015 р.). Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. – С. 58-61.

138. Шило В. П., Сопко В. В., Ільїна С. Б., Васьков В. Н. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2011. 268 с., С. 8-14.
139. Шкуратов О.І., Чудовська В.А., Вдовиченко А.В. Органічне сільське господарство: еколого-економічні імперативи розвитку: монографія. Київ: ДІА, 2015. 248.
140. Шутько Т. І. Витрати в економічній теорії наукових шкіл. Економіка та держава. 2015. № 9. С. 133-135.
141. Яценко В.М., Пасенко В.В. Вдосконалення методики калькулювання продукції тваринництва. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2011. Вип. 21. С. 166-170.
142. Carli G., Canavari M. Introducing direct costing and activity based costing in a farm management system: a conceptual model. *Procedia Technology*. 2013. 8, P. 397-405.
143. Chijioke O. C., Aloysius A., Obi D. O. Mercantilism in perspective: a historic review. *Global economy journal*. 2021. Vol. 21, No 01. P. 1-17.
144. Gonzalez-Gomez J.I., Morini-Marrero S. A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. the case for ornamental plants. *Spanish Journal of Agricultural Research*. 2009.7 (1). P. 12–23.
145. Hundal M.S. Product Costing: A Comparison of Conventional and Activity-based Costing Methods. *Journal of Engineering Design*, 1997. 8:1. P. 91-103.
146. Isenmann, M. Money in the economic Thinking of Mercantilism. *VSWG- vierteljahrschrift fur sozial-und wirtschaftsgeschichte*. Vol. 106. Issue 2. 264-265.
147. Pockeviciute R. Case study: Activity based budgeting at agricultural holdings in Lithuania. *Economics and Rural Development*. 2008.4:2.P. 26-33. URL: <http://erd.asu.lt/erd/article/view/57>
148. Sedlaček J. et al. The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics*. Czech. 2010. 56. P. 59-66.

